UNIVERSITÉ D'ORLÉANS

ÉCOLE DOCTORALE SCIENCES DE L'HOMME ET DE LA SOCIETE

LABORATOIRE ORLÉANAIS DE GESTION

THÈSE présentée par :

Dragoş Zelinschi

soutenue le : **5 février 2009**

pour obtenir le grade de : **Docteur de l'université d'Orléans**

Discipline/ Spécialité : Sciences de gestion

Les multiples enjeux d'une technique de gestion : pratiques et discours dans la répartition des frais généraux

THÈSE dirigée par :

Marc NIKITIN	Professeur, Université d'Orléans
Henri ZIMNOVITCH	Professeur, Université Paris-Sud 11

RAPPORTEURS :

Yves LEVANT	Maître de conférences, Habilité à diriger les recherches, Université des Sciences et Technologies de Lille
François MEYSSONNIER	Professeur, Université de Nantes

JURY :

Dominique BESSIRE	Professeur, Université d'Orléans Présidente du jury
Yves LEVANT	Maître de conférences, Habilité à diriger les recherches, Université des Sciences et Technologies de Lille
François MEYSSONNIER	Professeur, Université de Nantes
Maria NICULESCU	Professeur, Universitatea Valahia, Târgovişte
Marc NIKITIN	Professeur, Université d'Orléans
Henri ZIMNOVITCH	Professeur, Université Paris-Sud 11

Remerciements

Je tiens à remercier Marc Nikitin et Henri Zimnovitch pour leurs conseils éclairés et leur soutien tout au long de la préparation de cette thèse. Yves Levant et François Meyssonnier m'ont fait l'honneur d'accepter la tâche de rapporteur et je leur en suis reconnaissant. Je remercie Dominique Bessire pour ses remarques extrêmement judicieuses formulées notamment lors de ma présoutenance et Maria Niculescu pour m'avoir beaucoup soutenu au début de mon projet. L'ambiance et les échanges scientifiques au sein du LOG m'ont énormément aidé. Je tiens plus particulièrement à remercier Rahma Chekkar, Imen Hannachi, Charlotte Périgault, Simona Tufcea, Rédouane Barzi, Pierre Labardin et Eric Zoukoua. Finalement, je voudrais exprimer ma reconnaissance aux membres du département GEA de l'IUT de Nantes, dirigé par Noël Barbu, qui m'ont accueilli très chaleureusement pendant mon contrat d'ATER.

Sommaire

Introduction 1
1. Question de recherche et problématiques 3
2. Les moyens mis en œuvre 13
3. Résultats obtenus et plan 21

Première partie : Pour comprendre la répartition 23
1. Compréhension et connaissance du phénomène de la répartition 26
2. Brève histoire de la répartition des charges indirectes 69
Conclusion de la première partie 126

Deuxième partie : Les pratiques de la répartition 129
1. Répartition et comportements : le cas Medipharma 131
2. Les différents aspects des pratiques de répartition : quelques études de cas 157
Synthèse des cas et conclusion de la deuxième partie 201

Troisième partie : Les discours de la répartition 205
1. Discours scientifiques normatifs 207
2. Les discours promotionnels 232
3. Les discours explicatifs / interprétatifs 300
Conclusion de la troisième partie 323

Conclusion: Pour un changement de perspective sur la répartition des charges indirectes 325
1. Une nouvelle vision sur la répartition 327
2. Un processus avec des sens multiples 329
3. Une dialectique, mais trois types d'acteurs 332
4. Implications managériales, apports, limites et perspectives 333

Introduction générale

« Je vais au marché ; j'achète 5 kilos de choux pour 10 francs et 5 kilos de carottes pour 20 francs. Mais je dépense, à l'aller et au retour, 3 francs d'autobus. Quel est le prix de revient de mes carottes ; quel est celui de mes choux ? Dois-je répartir mes frais de transport à raison de 1/3 aux choux et 2/3 aux carottes ? C'est raisonnable, puisque après tout, mon coût global de 30 francs a été augmenté de 3 francs, c'est-à-dire que mes frais totaux ont été accrus de 10%. Dois-je les appliquer à égalité aux choux et aux carottes ? C'est raisonnable aussi, puisque j'ai acheté le même poids des uns et des autres et qu'ainsi ils ont exigé le même transport. Mais si la seule chose que j'avais le désir d'acheter était un lot de choux, et si j'ai acheté les carottes en plus parce qu'elles m'ont paru une occasion avantageuse, ne dois-je pas attribuer aux choux le total de mes dépenses d'autobus ? Après tout, c'est bien sur ce coût total que j'avais compté au moment où je partais au marché avec la seule intention d'acheter des choux. Voilà trois façons également raisonnables de répartir mes frais généraux. Selon la méthode que j'adopterai, les choux me reviendront 2 F 20 ou 2 F 30 ou 2 F 60 le kilo et les carottes 4 F 40, 4 F 30 ou seulement 4 francs. Quel est le prix réel de chaque légume ? » (Detoeuf, 1937).

1. Question de recherche et problématiques

C'est ainsi qu'en 1937, Auguste Detoeuf, polytechnicien réputé, illustrait l'ensemble des questionnements liés à la répartition des charges indirectes. Aujourd'hui, plus de 70 ans plus tard, cet exemple garde sa pertinence intacte, au point de se demander si une réponse définitive existe réellement. Notre recherche ne prétend pas la trouver ; elle tâche plutôt de clarifier la discussion, recenser les attitudes des entreprises confrontées au problème de la répartition et analyser les différents discours qui l'entourent.

1.1. L'objet de recherche

Avant de poursuivre, quelques précisions sur l'objet de notre recherche s'imposent. D'abord, dans la comptabilité de gestion française il existe une différence claire entre le terme de « charge » et le terme de « coût », le coût étant une accumulation de charges concernant un certain objet de coût. Dans la comptabilité de gestion anglo-saxonne on parle de coût (*cost*) pour désigner indifféremment les charges ou les accumulations de celles-ci. Ainsi, la répartition des charges est le plus souvent appelée *cost allocation*. Pour simplifier le vocabulaire et pour rester fidèle aux sources bibliographiques, nous adopterons ici la solution

anglo-saxonne. Par ailleurs, tout au long de cette thèse nous considérerons les termes « charges indirectes » et « frais généraux » comme équivalents et nous les utiliserons de manière interchangeable.

Pour certains auteurs, (cf. Bouquin, 1997, p. 116; Horngren et al., 2005, p. 27), le caractère indirect d'une charge est en fonction :

- de l'objet de coût (il existe des charges directes par rapport à un objet de coût et indirectes par rapport à un autre) ;
- des caractéristiques du processus de production (si certains segments de l'entreprise sont destinés à la fabrication, la livraison etc. d'un unique produit, il sera plus facile de classifier ces coûts comme directs) ;
- de l'importance des charges analysées (moins ces charges sont importantes, moins il est rentable de les analyser en profondeur et de les rattacher à des objets de coût) ;
- de l'organisation et de la technologie du système d'information et du niveau de détail atteint dans l'analyse et la saisie (ces facteurs peuvent rendre directes certaines charges indirectes et vice versa).

A notre avis, indépendamment de ces facteurs, il y aura toujours des charges impossible à rattacher de manière incontestable aux objets de coût, donc indirectes par nature[1]. Finalement, la définition que nous avons retenue est celle donnée par De Rongé (2000, p. 560) : une charge indirecte est « une charge qui n'est pas associée spécifiquement et uniquement à un objet de coût ». C'est une définition qui ne fait pas mention des différents facteurs d'influence, car nous considérons leur action comme implicite : le caractère indirect des charges auxquelles nous nous référons est toujours lié aux conditions données.

En général on opère une distinction dans les charges indirectes entre les coûts joints (*joint costs*) et les coûts communs (*common costs*) – (cf. Biddle et Steinberg, 1985; Bouquin, 1997, p. 116; Horngren et al., 2005, p. 565). Les premiers apparaissent dans les entreprises qui fabriquent plusieurs produits liés par les particularités du processus technologique (elles réalisent ainsi des économies de champ – *economies of scope*)[2]. Les coûts communs sont présents dans les entreprises qui réalisent des économies d'échelle (*economies of scale*) – il s'agit du coût des ressources utilisées en commun pour la fabrication des produits[3]. Pour synthétiser : « les coûts communs apparaissent lorsque plusieurs produits sont fabriqués

[1] Pour prendre un exemple simple, comment pourrait-on procéder pour répartir de manière incontestable les charges avec l'éclairage d'un atelier aux produits qui y sont fabriqués ?

[2] Cette situation est fréquente surtout dans l'industrie chimique : par exemple, des coûts joints sont les coûts associés au processus de raffinage du pétrole, processus duquel résultent plusieurs fractions utiles, donc plusieurs produits.

[3] Un exemple de coûts communs : la rémunération du chef d'un atelier où sont fabriqués plusieurs produits.

ensemble bien qu'ils puissent être fabriqués séparément ; les coûts joints apparaissent lorsque plusieurs produits sont fabriqués ensemble par nécessité »[4] (Biddle et Steinberg, 1985). A l'instar de Zimmerman (2003, p. 335), nous envisageons ici la répartition des charges indirectes dans un sens large : « allocation des coûts indirects, communs ou joints, à de différents départements, processus ou produits ».

La littérature française sur la répartition des charges indirectes distingue habituellement deux étapes : répartition aux centres d'analyse (sections homogènes, activités etc.) et ensuite imputation aux produits. La littérature anglo-saxonne traite globalement la répartition comme une allocation du coût d'une ressource utilisée en commun aux entités consommatrices – centres, activités ou produits (cf. Horngren et al., 2005). Nous adoptons ici ce deuxième point de vue.

Tout au long de ce travail de recherche, nous distinguons la technique (ou système) de répartition, le processus (ou phénomène) de répartition et finalement la méthode de répartition. En effet, dans notre esprit une technique ou un système désignent uniquement la manière dont les charges sont réparties (c'est-à-dire les aspects techniques – objets de coût, catégories de charges à répartir, membres de l'organisation concernés, clés de répartition, calculs, fréquence etc.). Le processus de répartition, à part les aspects techniques, incorpore la finalité de la répartition, ses différents enjeux et son impact sur le fonctionnement de l'organisation. Nous concevons une méthode de répartition essentiellement comme un produit : elle a une dénomination (ABC, UVA, sections homogènes, direct costing etc.), elle est inventée, lancée, diffusée et promue par certains acteurs bien identifiés sur un marché spécifique, ou elle entrera en concurrence avec d'autres méthodes. Les entreprises font le choix d'adopter (ou non) l'une ou l'autre de ces méthodes.

1.2. Question de recherche

Récemment, dans la communauté scientifique internationale, les débats autour de la répartition des frais généraux ont connu une période de pointe vers la fin des années 1990, en particulier sous l'impulsion du mouvement ABC (cf. Bjørnenak et Mitchell, 2002; Carmona et Gutiérrez, 2003). En France on peut constater la même évolution, mais ici l'apogée s'est

[4] Au cours de notre thèse, nous avons choisi de traduire en français les citations des auteurs anglophones uniquement si la traduction pouvait donner une « image fidèle » du sens et des connotations de l'original. Dans le cas contraire, nous avons gardé le texte en anglais.

situé quelques années plus tard, au début des années 2000[5]. Les controverses scientifiques semblent entrer désormais dans une phase d'apaisement et de réconciliation. C'est à ce moment précis que notre thèse arrive ; elle se propose d'aller au-delà de ces disputes et de construire un discours scientifique raisonné autour de la répartition.

Nous nous sommes posé ainsi une question simple : existe-t-il une technique de répartition qui soit intrinsèquement meilleure que les autres ?

Pour nous, ce qui importe, ce n'est pas la technique (ou la méthode) de répartition, mais le sens qui émerge des pratiques et des discours. Il est donc nécessaire de changer de perspective sur la répartition, c'est-à-dire ne plus raisonner en termes de méthodes, mais chercher plutôt à comprendre ce phénomène en tant que délibération datée et contingente.

En effet, la plupart des recherches portent sur l'une ou l'autre des méthodes de répartition, sans accorder trop d'attention au processus sur lequel celles-ci s'appuient. On tend ainsi à confondre la répartition (en tant que phénomène organisationnel) avec les formes qu'elle peut prendre (c'est-à-dire les différentes méthodes).

S'interroger sur l'existence d'une technique de répartition intrinsèquement meilleure que les autres et essayer ainsi de comprendre ce phénomène apporte une contribution aux sciences de gestion. Notre démarche interprétative est plutôt originale et permet de saisir la complexité de la répartition et de ses enjeux. Il ne s'agit pas d'apporter une réponse définitive aux problématiques liées à ce phénomène (méconnu et souvent négligé), mais de proposer un ensemble théorique cohérent et synthétique, centré sur la recherche du sens.

Ce sont les entreprises qui mettent en œuvre la répartition des charges indirectes. Comprendre ce processus leur permettrait de le concevoir et le mettre en œuvre de la façon la plus appropriée en fonction des finalités désirées et en tenant compte des différents facteurs d'influence. Elles garderaient également une certaine distance par rapport aux discours qui entourent les méthodes de répartition.

Poser une telle question de recherche nous donne l'occasion d'utiliser des solutions méthodologiques très variées. Nous faisons ainsi appel à des méthodes largement utilisées et éprouvées (l'analyse historique, les études de cas ou la revue de littérature critique), mais

[5] En recensant par exemple les thématiques abordées au cours des derniers congrès AFC, il est facile de constater que les communications sur les méthodes de calcul des coûts (surtout ABC et UVA) sont les plus nombreuses en 2005.

également à des méthodes dont l'application aux sciences de gestion est relativement récente et moins fréquente (analyse sémantique de discours ou lexicométrie)[6].

1.3. Des problématiques de gestion

« Le signataire tient à faire remarquer que, si pour le cas qui nous occupe, il est plutôt partisan de la ventilation des frais généraux proportionnellement à la main d'œuvre, il y a des cas où cette façon de procéder n'est pas recommandable et que même ici il ne procédera pas de cette façon pour tous les frais indistinctement ». Cette citation, est-elle extraite de l'un des nombreux articles qui dans les années 1980 prônent le remplacement des méthodes traditionnelles de répartition des charges, notamment de celles basées sur la main d'œuvre directe, par une méthode nouvelle et révolutionnaire appelée ABC ? Ou peut-être de l'une des publications qui, en utilisant quasiment les mêmes arguments, vantent à la fin des années 1990 les mérites de l'UVA ? Non, c'est une citation qui provient d'une note interne des usines Renault, rédigée à Billancourt le 18 octobre 1917, c'est-à-dire il y a 90 ans (Meurisse, 1917).

Notre question de recherche se rattache à plusieurs problématiques de gestion (dilemmes récurrents auxquels se confrontent les managers, mais également les chercheurs). Ces dilemmes récurrents liés à la répartition des charges reviennent dans à peu près les mêmes termes à des époques différentes et (généralement) trouvent à chaque époque et pour chaque entreprise une solution bien distincte.

1.3.1. Répartir ou non ?

Faut-il répartir les charges indirectes aux objets de coût ou au contraire les gérer globalement ?

Ce dilemme est sans doute très ancien. Yamey (1975) souligne la contribution de Robert Hamilton qui, dans son traité de comptabilité publié pour la première fois en 1777/9, démontre l'inutilité de la répartition des charges indirectes[7].

C'est un débat qui oppose traditionnellement les économistes aux comptables (Bouquin, 1997, p. 109). Pour les économistes, les seuls coûts pertinents sont le coût marginal et le coût d'opportunité, toute répartition des charges sera par conséquent injustifiée. Il suffit de citer les chercheurs de la London School of Economics (parmi lesquels le plus illustre est R. H. Coase), qui, dans les années 1930, critiquent sévèrement les méthodes comptables de

[6] Quelques exemples français : (Bourguignon, 1997, 2003) pour l'analyse sémantique et (Chekkar, 2007) pour la lexicométrie.
[7] Nous reviendrons sur les contributions de Hamilton dans la première partie, deuxième chapitre, section 2.1.2.3.

calcul des coûts (Baxter, 1991). Selon eux, la prise d'une décision nécessite l'évaluation du coût que cette décision engendre ; le coût comptable ne fournit pas cette information, car il est formé du coût direct auquel s'ajoute une fraction répartie du coût indirect. La répartition des charges indirectes n'apporte aucune information utile ou pertinente. Dans le modèle microéconomique, le prix de vente optimal est atteint lorsque le profit marginal est nul ; pourtant en pratique, dans la plupart des cas, ce modèle est inapplicable en raison de la complexité de la réalité des entreprises (Anthony, 1989).

En revanche, les avis des comptables sur la question restent divisés, mais ils penchent plutôt vers le calcul et l'utilisation des coûts complets. Ainsi, à partir des années 1950, de nombreux chercheurs apportent des arguments en faveur de la répartition des charges indirectes, tout en constatant la généralisation de cette pratique :

- elle a une justification éthique – si une activité (ou un produit) bénéficie de l'utilisation d'une ressource, elle devrait supporter également une partie de son coût (Devine, 1950; Biddle et Steinberg, 1985) ;
- elle permet de réguler la concurrence – l'utilisation de méthodes uniformes de répartition des charges indirectes pourrait stabiliser les prix pour une industrie donnée et découragerait les baisses inconsidérées de prix qui se font parfois jour sur les marchés concurrentiels (Devine, 1950) ; en France, promue par les ingénieurs de la Cegos, l'idée d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion (Bouquin, 1995b) afin de réguler la concurrence fait florès pendant l'entre deux guerres (Lemarchand, 1996; Zimnovitch, 1997, 1999) ;
- la fraction de charges indirectes répartie aux produits sert aussi d'approximation (*proxy*) pour les coûts d'opportunité ou pour des coûts à long terme (Devine, 1950; Zimmerman, 1979; Biddle et Steinberg, 1985; Skinner, 1986) ;
- les coûts complets servent à établir les prix de vente (Anthony, 1960, 1989) ;
- la répartition des charges sert à orienter les comportements des acteurs organisationnels (Zimmerman, 1979; Hiromoto, 1988, 1991).

L'idée qui prédomine cependant dans la littérature en comptabilité de gestion, c'est que les charges devraient être réparties en fonction des facteurs qui les ont causées. Le contrôle des coûts et la prise de décisions sont améliorés si tout élément de charge est réparti au centre de responsabilité qui peut en influencer la cause ou prendre des décisions liées à cette cause. La difficulté concernant la répartition des charges en fonction de leurs causes est d'ordre pratique et non pas théorique.

La controverse de la répartition des charges en comptabilité de gestion se réfère principalement aux charges fixes ; l'allocation des charges variables indirectes aux centres de responsabilité est mieux acceptée, car cette pratique peut inciter ces centres aux économies (Skinner, 1986). En ce qui concerne les charges indirectes et fixes, de nombreux auteurs s'opposent à leur répartition. Les arguments avancés sont les suivants : les charges peuvent être contrôlées seulement dans les centres où elles surviennent (et non pas dans les centres auxquels on les répartit) ; les charges fixes ne sont pas utiles pour les décisions à court terme, tandis que sur le long terme les charges réparties ne fournissent pas une estimation fiable.

Aujourd'hui, la répartition semble être généralement admise par les comptables, car elle est traitée dans la plupart des manuels anglo-saxons (Horngren et al., 2005) ou français (Gervais, 2005).

1.3.2. Informer ou influencer ?

La répartition des charges indirectes doit-elle viser à informer les décideurs ou à influencer les acteurs organisationnels ?

C'est un dilemme mis en évidence par Bouquin (1997), qui affirme qu'en répartissant les charges on peut chercher :

- soit à informer (ici on essaie d'atteindre la précision des coûts en suivant les lois économiques) ;
- soit à envoyer un signal aux acteurs concernés (ici on essaie de calculer des coûts pertinents).

Ces deux objectifs ne sont pas toujours compatibles.

Le premier objectif est ainsi résumé par Bouquin (1997, p. 65) : « la comptabilité de gestion consiste à modéliser la relation existant entre des ressources, leurs modes de consommation, et un ensemble de finalités hiérarchisées. Il s'agit donc d'identifier les lois économiques et les causes de ces besoins et consommations de ressources ». C'est ce que Bouquin (1997) appelle également fiabilité des coûts, que l'on peut atteindre en suivant le modèle économique qui rattache les charges aux produits et en mettant en place un bon système de collecte des données.

Un coût sera précis s'il y a une liaison (objective) forte entre les ressources consommées pour fabriquer un certain produit et le montant correspondant à chacune de ces ressources dans le coût du produit. En réalité, en raison de la rationalité limitée et de l'information imparfaite, une répartition exacte des charges et donc le calcul de coûts exacts

sont impossibles (la répartition sera toujours arbitraire). Mais il existe des méthodes de répartition qui conduisent à des coûts plus précis que d'autres.

Le deuxième objectif de la répartition des charges peut être « d'envoyer un signal incitateur à des pilotes, pour les encourager à des décisions pertinentes, c'est-à-dire conformes aux objectifs et finalités poursuivis » (Bouquin, 1997, p. 432). L'hypothèse de base est que les pilotes (responsables des centres) tenteront de réduire leurs charges et, ce faisant, réduiront les charges globales de l'entreprise.

Bouquin (1997) identifie trois conditions pour que cet objectif de la répartition puisse être atteint :

- les responsables doivent avoir intérêt à réduire leurs coûts ;
- ils doivent avoir le moyen d'agir dans ce sens ;
- une diminution des coûts au niveau de chaque centre doit se traduire par une diminution globale des coûts de l'entreprise.

Pour résoudre ce dilemme, Bouquin (1997) propose de mettre en place une répartition généralisée de toutes les charges indirectes uniquement si le but visé est de connaître le coût complet (le total de ce qu'a coûté l'objet de coût considéré). Autrement, si l'on se situe dans la perspective de la gestion des coûts, la répartition généralisée est discutable.

1.3.3. Suivre les avis ou imiter les pratiques ?

Les entreprises doivent-elles obéir aux discours des chercheurs ou des consultants ou au contraire suivre les pratiques des entreprises qui ont réussi ?

D'une part, de nouvelles méthodes de répartition des charges sont régulièrement créées par des consultants ou par des chercheurs. D'autre part, il y des modèles de bonnes pratiques organisationnelles (y compris en comptabilité de gestion), fournis par les entreprises qui réussissent le mieux dans leur domaine d'activité.

A la base de ce dilemme se trouve une vaste question, qui devrait être sans doute étudiée à travers des recherches plus approfondies – comment se fait le choix d'une méthode de répartition des charges indirectes ? Ce choix, comme la mise en place de toute autre pratique organisationnelle, devrait suivre un cheminement rationnel (comparaison entre plusieurs méthodes, après une simulation préalable). Pourtant, la simulation du fonctionnement des méthodes, même à une échelle réduite, reste une solution très coûteuse et complexe. En réalité, le choix de la méthode de répartition dépend d'un ensemble de raisons, dans lequel se mélangent des critères économiques rationnels et des critères moins rationnels (confiance dans ceux qui proposent la méthode, mimétisme etc.).

A notre avis, une partie importante des recherches sur ce sujet reste peu probante (il s'agit notamment des recherches par questionnaire), car en fait elles n'étudient pas la réalité des entreprises, mais plutôt les discours que les entreprises tiennent à propos de leurs pratiques organisationnelles.

Nous prenons l'exemple de l'ABC, qui est aujourd'hui la méthode de répartition des charges la plus étudiée. Une grande recherche comparative sur la diffusion de l'ABC menée récemment en France et au Canada (Bescos et al., 2002) découvre que les trois premières raisons qui ont déterminé les entreprises à mettre en place cette méthode sont : « l'amélioration de la précision de l'information sur les coûts des produits et des services », « l'aide à la réduction des coûts », « les différences entre les produits et les services ne sont pas reflétées dans les coûts de revient traditionnels ». C'est-à-dire des critères de choix strictement rationnels, liés à l'amélioration de l'efficience globale de l'organisation. Mais évidemment il s'agit là uniquement des critères déclarés par les répondants, qui peuvent être différents de leurs motivations réelles. Serait-il même imaginable qu'un chef d'entreprise avoue qu'il a adopté l'ABC tout simplement parce que c'était une méthode à la mode ? Ou parce qu'il a été séduit par les arguments d'un consultant ?

Or, des études anglo-saxonnes montrent que la diffusion de l'ABC est un processus extrêmement complexe, dans lequel sont impliquées des parties prenantes très diverses, et qui suit des logiques souvent différentes de celle de la rationalité économique (cf. Armstrong, 2002; Jones et Dugdale, 2002).

1.3.4. Continuité ou changement ?

Faut-il renouveler le système de répartition des charges indirectes en tenant compte des modifications qui peuvent survenir dans l'environnement de l'entreprise ou au contraire maintenir un statu quo ?

C'est le dilemme connu entre continuité et changement et il s'agit à nouveau d'une question de choix. L'analyse des pratiques montre une stabilité relative et la persistance des méthodes dites traditionnelles ; les chercheurs le signalent depuis près de vingt ans (cf. Shillinglaw, 1989; Drury et Tayles, 1994; Horngren, 1995; Lukka et Granlund, 1996; Shields, 1998; Granlund, 2001; Zimmerman, 2003; Riveline, 2005).

Shields (1998) affirme que, tant en Europe qu'aux Etats-Unis, les changements dans les pratiques de comptabilité de gestion se manifestent notamment au niveau terminologique et technique et non pas au niveau des finalités ou de la façon d'utiliser les méthodes. Drury et Tayles (1994) soulignent même que la répartition des charges indirectes sur la base de la main

d'œuvre directe, si souvent décriée, est encore la règle dans les entreprises britanniques et américaines dans les années 1990.

Le refus du management d'adopter des clés de répartition plus complexes pour les charges indirectes a trois explications possibles (Shillinglaw, 1989) :

- le changement bouleverse les routines existantes, fait augmenter les coûts et l'incertitude ;
- les systèmes complexes de répartition des charges indirectes sont plus coûteux que les systèmes simples ;
- le management n'est pas convaincu des avantages d'une précision accrue des coûts.

D'autres auteurs affirment que la stabilité des systèmes de comptabilité de gestion est due à l'institutionnalisation des pratiques, qui s'encastrent dans les schémas structurels profonds de la vie de l'entreprise (Granlund, 2001).

Néanmoins, il est certain que les différentes transformations de l'entreprise affectent le système de comptabilité de gestion ; en tant que langage organisationnel, les systèmes comptables doivent répondre aux changements organisationnels et environnementaux (Atkinson et al., 1997). La décision de l'entreprise de renouveler son système de répartition des charges indirectes, ainsi que le jugement sur la qualité de ce système sont ainsi essentiellement contingents (Horngren, 1989).

Un élément qu'il faut toujours prendre en compte est le rapport coût / bénéfice du système de répartition, c'est-à-dire la comparaison entre les efforts nécessaires pour le mettre en place et la valeur des informations qu'il fournit. Ce rapport coût / bénéfice est l'un des plus importants critères dans la prise des décisions sur le renouvellement ou non du système de répartition (Horngren, 1989; Granlund, 2001)

Dès 1923, J. M. Clark fournit une excellente solution à l'ensemble de ces dilemmes en énonçant la formule « *different costs for different purposes* »[8]. Il n'y a ni une seule méthode correcte de calculer les coûts, ni une façon unique d'utiliser ces coûts. Tout dépend des besoins de l'entreprise, c'est-à-dire du but que ces coûts doivent servir (Clark, 1923). La solution de Clark est sans doute une preuve de lucidité et de pragmatisme, mais elle constitue aussi une manière élégante de contourner les vrais problèmes. Elle reste insatisfaisante, ne permettant pas de comprendre le phénomène de la répartition ou les problématiques qui s'y rattachent.

[8] A supposer, bien sûr, que la répartition ait une finalité.

Depuis l'apparition des charges indirectes on se pose essentiellement les mêmes questions sur leur répartition : ce sont les dilemmes récurrents dont nous avons fait mention et parmi lesquels nous avons identifié quatre qui nous paraissaient fondamentaux. Ce qui change pourtant à chaque époque, c'est la façon de les résoudre. Notre projet est le même : fournir par notre travail de recherche une réponse (certainement subjective et datée) à une partie des interrogations relatives au phénomène de la répartition. La démarche que avons décidé de suivre consiste à comprendre ce phénomène, en recherchant son sens.

2. Les moyens mis en œuvre

Comprendre le phénomène de la répartition des charges indirectes signifie déchiffrer la façon d'agir des acteurs (en prenant en compte leurs intentions) et en dégager le sens conscient ou inconscient de leur conduite, c'est-à-dire montrer comment les actions sont conformes aux fins poursuivies.

2.1. Pour comprendre la répartition

Le concept de compréhension (*Verstehen*) est fondamental dans l'œuvre de Max Weber, qui parle même d'une sociologie compréhensive (Weber, 1965). Raymond Aron, dans la continuité de Weber, considère que la compréhension apparaît lorsque « la connaissance dégage une signification qui, immanente au réel, a été ou aurait pu être pensée par ceux qui l'ont vécue ou réalisée » (Aron, 1938, p. 59). La réalité est perçue et interprétée par des sujets connaissants ; le chercheur interprète ce que les acteurs disent ou font, qui eux-mêmes interprètent l'objet de recherche. La connaissance implique un sujet connaissant et n'a pas de sens ou de valeur en dehors de lui (Le Moigne, 1999).

Le concept de compréhension occupe une place importante en histoire. Pour Marrou (1954), la compréhension historique s'intègre dans un processus plus général qui permet la compréhension d'autrui. Disciple de Popper, Boyer (1992, p. 182) considère que : « expliquer une situation historique revient à en montrer les potentialités et à expliquer pourquoi les dispositions des agents les ont conduits à agir d'une manière telle que certaines conséquences de ces actions ont transformé la situation d'une façon qu'ils ne pouvaient prévoir. »

L'une des caractéristiques des sciences sociales est que la connaissance de la réalité existe à des niveaux multiples (Giddens, 2005). A un premier niveau, les acteurs (agents) qui

font, disent et pensent des choses dans le cadre social de leur vie (professionnelle) ont des théories de premier ordre sur leurs relations sociales. Ensuite, les chercheurs en sciences sociales étudient et décrivent ces théories de premier ordre pour développer des théories de second ordre. A leur tour, les théories des scientifiques peuvent être considérées comme des théories de premier ordre et faire l'objet de nouvelles interprétations de la part d'autres chercheurs ou des acteurs sociaux (théories de troisième ordre). Il y a donc de multiples processus d'interprétation qui fonctionnent parfois en boucle – il arrive que les acteurs sociaux eux-mêmes s'approprient les théories de second et troisième ordre et les intègrent dans leurs théories de premier ordre. C'est pourquoi les théories sociales sont inévitablement ouvertes et variables.

Notre recherche se place, elle aussi, à des niveaux multiples d'interprétation. Ainsi, nous étudions les pratiques de la répartition des charges, mais également les pratiques de communication des promoteurs de méthodes (c'est-à-dire leurs discours). Nous interprétons donc ce que les acteurs impliqués font, disent et pensent afin de pouvoir comprendre leurs théories de premier ordre et développer ensuite des théories de second ordre.

Nous essayons également de comprendre les discours théoriques de la répartition et nous nous plaçons ainsi au troisième niveau d'interprétation, car nous formulons des théories de troisième ordre (sur des théories de second ordre déjà existantes).

Notre questionnement présente une forte dimension contingente. Le choix de répartir ou non les charges indirectes, et plus loin le choix d'un système de répartition dépendent de nombreux facteurs ; Clark l'avait constaté déjà dans les années 1920 (cf. Clark, 1923). Le jugement même sur la qualité d'un système de répartition est essentiellement contingent. L'objet de notre propos n'est pas de trouver le *one best way* de la répartition des charges, ni même, comme c'est le cas dans la contingence classique, d'identifier la meilleure solution dans certaines conditions données.

Notre but, celui de comprendre le phénomène de la répartition, ne peut être atteint que par l'interprétation des relations complexes qui s'établissent entre la répartition des charges indirectes comme processus organisationnel et les facteurs d'influence internes ou externes susceptibles d'agir. C'est la contingence dans un sens large, telle qu'elle est présentée par Lawrence et Lorsch (1967). De ce point de vue, la contingence peut être considérée comme une heuristique – elle nous aide à produire de la connaissance.

2.2. Dialectique des pratiques et des discours

La relation entre les pratiques et les discours liés à la répartition des charges est extrêmement complexe. Si souvent les pratiques des entreprises s'éloignent considérablement des discours, elles sont également influencées par ceux-ci. En sens inverse, nombre de discours se construisent à partir d'une étude des pratiques ou même parfois pour justifier ces pratiques. Il est par ailleurs impossible de parler de l'une de ces deux catégories sans se référer obligatoirement à l'autre. Par conséquent, la répartition a pour nous une nature dialectique, car les pratiques et les discours s'y opposent et s'y rejoignent à la fois. C'est cette dialectique qui nous procure l'angle d'attaque pour comprendre le phénomène de la répartition des charges indirectes et c'est autour d'elle que notre recherche s'agence.

Chez Hegel, la dialectique consiste à reconnaître l'inséparabilité des contradictoires et à découvrir le principe de cette union dans une catégorie supérieure (Lalande, 1993). Il définit également le moment dialectique, qui est le passage d'un terme au terme qui lui est antithétique, et l'impulsion que donne à l'esprit le besoin de surmonter cette contradiction.

Marx se réclame de la dialectique, tout en se démarquant de Hegel (Zarader, 2002). La logique dialectique est en même temps une méthode d'analyse et une recréation du mouvement du réel (Lefebvre, 1990). La dialectique marxienne désigne donc les contradictions du réel et le mouvement de leur résolution, en même temps que la démarche théorique de leur analyse (Garo, 2000). La dialectique de Marx est critique et révolutionnaire, parce que dans l'intelligence positive de l'état de chose existant elle inclut du même coup l'intelligence de sa négation (Zarader, 2002). Le matérialisme dialectique affirme que la nature est habitée par ce processus dialectique de contradictions et de dépassement des contradictions et que c'est à partir de là que l'on peut comprendre le mouvement qui anime l'histoire et la pensée. Pour Marx, la théorie et la pratique interagissent de façon dialectique : la théorie éclaire l'action, mais c'est la pratique qui permet de tester et de rectifier la théorie (Combemale, 2006). Les marxistes emploient ici le concept de praxis : « la praxis est doublement créatrice : de contact avec les réalités, donc de connaissance, et d'invention, de découverte. […] Le but théorique et le but pratique – la connaissance et l'action créatrice – sont inséparables » (Lefebvre, 1990, p. 107).

Par extension, la dialectique désigne aussi toute méthode d'investigation des sciences humaines reposant sur le principe d'antinomie et dépassement de l'antinomie.

Nous envisageons de la même façon la relation entre pratiques et discours au sein du phénomène de la répartition : les deux sont distincts et contradictoires, mais à la fois inséparables et se nourrissant réciproquement.

2.3. Méthodologie de recherche

En ce qui concerne la recherche en gestion et sa méthodologie, nous partageons les idées énoncées par Daft (1983). Celui-ci considère la recherche (en particulier la recherche en gestion) comme une activité artisanale, dans le sens de Perrow[9]. En effet, dans la recherche, l'activité n'est pas analysable, les relations de cause à effet sont floues et des imprévus apparaissent constamment. Il est impossible d'établir des procédures pour décrire les différents aspects de la recherche et c'est sans doute l'une des raisons pour lesquelles l'apprentissage est extrêmement long et se fait par des essais et des erreurs répétés. Daft (1983) tente d'établir un cadre théorique pour l'artisanat de la recherche (*research craftsmanship*) en énonçant sept traits caractéristiques :

1. Laisser de la place pour des erreurs et des surprises.
2. La recherche, c'est raconter une histoire.
3. Concevoir la recherche comme un poème, non pas comme un roman.
4. Dans la recherche les décisions ne sont pas linéaires.
5. Confronter les idées au bon sens.
6. Apprendre par contact direct avec les organisations.
7. La qualité de la recherche et la production de nouvelles connaissances doivent prévaloir.

En concordance avec cette vision de la recherche en gestion, Daft (1983) propose de ne pas faire de distinction entre les méthodes de recherche quantitatives et qualitatives. Les organisations sont des entités complexes, multidimensionnelles, pour l'étude desquelles les deux types de méthodes peuvent être utilisées ensemble. La délimitation entre méthodes quantitatives et méthodes qualitatives est approximative et simpliste (Morgan et Smircich, 1980). La recherche qualitative est plutôt une approche qu'un ensemble particulier de techniques ; son adéquation dépend essentiellement de la nature du phénomène à étudier. Selon Morgan et Smircich (1980), les arguments en faveur d'une méthode de recherche (qualitative ou quantitative) ne peuvent être présentés dans l'abstrait, car le choix et l'adéquation d'une méthode sont en fonction :

[9] L'artisanat se caractérise par un nombre élevé d'exceptions et des problèmes non analysables logiquement (Rojot, 2003).

- des hypothèses de base concernant la nature de la connaissance à produire,
- des méthodes par lesquelles elle peut être produite,
- de la nature des phénomènes étudiés.

Il faut toujours situer le débat méthodologique dans son contexte plus profond, qui concerne les hypothèses fondamentales adoptées par le chercheur. Comme Morgan et Smircich (1980), Daft (1983) est d'avis que la production de connaissances dépend en premier lieu des attitudes et de la manière de penser du chercheur, au-delà des méthodes de recherche. La mise en œuvre de cadres théoriques variés et de méthodes multiples pour l'étude des phénomènes complexes est recommandée aussi dans (Atkinson et al., 1997).

Girin (1989, p. 1) plaide pour un opportunisme méthodique dans les recherches sur la gestion des organisations : c'est « une manière d'arriver au port, pas toujours par le chemin que l'on prévoyait de suivre, pas toujours dans le temps prévu, et même, quelquefois, pas dans le port où l'on pensait se rendre. C'est une question de navigation, et le bon marin est opportuniste, tenant compte de ce qui se passe, acceptant de se dérouter, faisant parfois demi-tour, saisissant aussi les occasions d'aller plus vite lorsque le vent et la mer le permettent. Le marin, comme on sait, est aussi scrupuleusement méthodique, ne laissant au hasard que strictement sa part, et contrôlant tout ce qu'il peut contrôler. La navigation, en bref, ne se fie pas purement à l'intuition : c'est une technique perfectionnée, qui met en œuvre des instruments et des savoirs élaborés. » Essentiellement, il s'agit d'ajuster le programme de recherche en fonction des différents aléas, tout en gardant la rigueur scientifique, car ce qui importe ce n'est pas le programme en soi, mais les résultats, la production de connaissances.

En gestion, des événements inattendus peuvent surgir à tout moment (en raison de la nature essentiellement imprévisible de l'objet de la recherche – la réalité organisationnelle) et le chercheur doit adapter sa démarche en fonction de ces événements. « La vraie question n'est pas celle du respect du programme [de recherche], mais celle de la manière de saisir intelligemment les possibilités d'observation qu'offrent les circonstances » (Girin, 1989, p. 1).

Il y a trois raisons spécifiques au domaine de la gestion qui imposent un degré élevé d'opportunisme :

- premièrement, il faut négocier l'entrée sur le terrain. Dans cette négociation entre le chercheur et l'organisation il y aura toujours des compromis à faire, d'une part comme de l'autre.
- deuxièmement, le temps passé sur le terrain est limité en raison des différentes contraintes. Pendant ce court laps de temps, il y a souvent des changements dans l'organisation qui

peuvent bouleverser et même faire péricliter le programme de recherche : changements dans la structure de personnel, nouvelles questions qui surgissent, évènements économiques, sociaux ou politiques. Le chercheur doit faire face à tous ces aléas, prendre des décisions, renégocier les conditions d'accès au terrain et ce dans un temps très court. La méthodologie de recherche peut ainsi changer en cours de route : il arrive de renoncer à certaines techniques et d'en utiliser d'autres, la question de recherche peut se transformer ou s'enrichir.

- troisièmement, la matière étudiée ne se contente pas de se mouvoir, elle pense aussi. Les hommes, car ce sont eux que l'on étudie, sont en perpétuel mouvement et ce qui complique encore les choses, ils pensent. Cela peut induire des risques de manipulations du chercheur par les gens qu'il interroge ou qu'il observe. En fonction de leurs propres fins, ceux-ci peuvent essayer d'orienter, avec plus ou moins de succès, le cours de la recherche.

Néanmoins, le fait que la matière étudiée pense peut s'avérer très intéressant pour le chercheur. Girin (1989), qui partage cet avis avec Giddens (2005), considère que le chercheur en gestion fait rarement une découverte à proprement parler ; toutes ses théories ont été déjà pensées auparavant par les acteurs sociaux, les gens du terrain (Girin les appelle « savants ordinaires »). Il est impératif que le chercheur entende leurs raisonnements mais il doit en même temps exercer son esprit critique. La façon de penser des acteurs sociaux est à mettre en rapport avec leurs comportements : il y a un lien entre représentations et actes.

Pour notre recherche, nous avons choisi d'adopter une démarche opportuniste (ou pragmatique) et de mettre en œuvre plusieurs designs de recherche, qualitatifs et quantitatifs, sans tenir compte de l'arbitrage habituel (qualitatif pour formuler les hypothèses de recherche, quantitatif pour les tester) :

- designs qualitatifs
    - analyse historique,
    - études de cas d'entreprises,
    - interprétation des discours des scientifiques et des consultants,
- designs quantitatifs
    - analyse textuelle de discours.

Il faut néanmoins admettre que la plus grande partie de notre travail s'inscrit dans un design de recherche qualitatif, ce qui s'explique par notre positionnement épistémologique, à savoir le choix du paradigme interprétatif.

Sur ce point, nous rappelons le raisonnement de Morgan et Smircich (1980). Ceux-ci fondent leur discussion autour de la méthodologie de recherche en gestion sur l'opposition entre objectivisme (la nature objective de la réalité est le point de départ du positivisme) et subjectivisme (qui est à la base des démarches interprétatives). Selon eux, les méthodes quantitatives, inspirées principalement par les méthodes des sciences de la nature, sont adaptées pour appréhender le monde social comme une structure concrète (prémisse objective). Ce monde est structuré mais immobile, et les acteurs sociaux y sont soumis de manière déterministe à des forces qu'ils ne peuvent contrôler. Dans ce contexte, l'emploi des méthodes quantitatives suppose que la réalité sociale se prête à des mesures objectives et que « le chercheur puisse révéler la nature du monde en examinant les relations ordonnées entre des éléments, qu'il doit sortir de leur contexte afin de pouvoir les définir et les mesurer avec précision » (Morgan et Smircich, 1980, p. 498).

Dès que l'on abandonne l'hypothèse ontologique du monde comme structure concrète et que l'on admet que les hommes non seulement répondent au monde social, mais contribuent activement à sa création (c'est-à-dire que l'on adopte une démarche interprétative), les méthodes quantitatives deviennent insuffisantes. Ce type de méthodes n'arrive pas à saisir « les changements historiques, les champs contextuels d'informations et les processus par lesquels les hommes s'engagent dans des discours symboliques, créent leur réalité et se projettent du niveau transcendantal à des domaines d'expériences plus ordinaires » (Morgan et Smircich, 1980, p. 498). Les méthodes de recherche doivent se concentrer ici sur les aspects qualitatifs des phénomènes étudiés et le chercheur doit se positionner à l'intérieur de ces phénomènes.

Au cours de notre recherche, les méthodes qualitatives seront mises en œuvre pour interpréter les pratiques de répartition des charges, mais également les discours accompagnant la répartition. Ainsi, dans une première étape, une synthèse historique montre la continuité des problématiques et l'évolution des pratiques et des discours de répartition dans le temps. Cette synthèse est limitée principalement aux contextes français, britannique et américain et prend la forme d'une revue de la littérature déjà existante.

En ce qui concerne les pratiques, nous disposons de plusieurs études de cas récents :

- une étude de cas que nous avons pu détailler en effectuant des entretiens entre 2003 et 2005,
- cinq autres études de cas réalisées en 2004 et 2005.

Toutes les entreprises étudiées sont des filiales roumaines de groupes internationaux, mais à notre avis les résultats sont généralisables. En effet, en Europe les différences transnationales dans le domaine de la comptabilité de gestion sont désormais disparues : « le trait distinctif de la comptabilité de gestion dans les pays européens est aujourd'hui son homogénéité » (Macintosh, 1998, p. 497).

Les études de cas (cf. Eisenhardt, 1989; Yin, 1989, 1993) nous donnent l'occasion d'analyser en profondeur les méthodes de répartition et la façon dont elles sont utilisées, en les situant dans leur contexte spécifique et en exploitant des sources multiples d'information. Nous avons effectué des entretiens semi-directifs et non directifs. Les entretiens semi-directifs ont été préparés par la rédaction de guides d'entretien, mais nous avons été amené à ajuster radicalement nos questions en fonction des réponses reçues. Nos entretiens n'ont pas fait l'objet d'enregistrements, et ce pour deux raisons : tout d'abord, étant donné qu'il s'agissait de sujets plutôt sensibles, touchant à la comptabilité de gestion, les personnes interviewées se sont montrées très réticentes par rapport à ce procédé ; ensuite, il est connu que les réponses obtenues lors des entretiens enregistrés restent convenues et manquent souvent de spontanéité et de sincérité. Le détail des entretiens (thématiques, calendrier, personnes interviewées) est donné au cours de notre deuxième partie, dédiée à l'étude des pratiques.

Pour comprendre les discours promotionnels (commerciaux) et scientifiques de la répartition, nous adoptons également une approche qualitative en mettant en œuvre une analyse critique et comparative, mais aussi une analyse sémantique du contenu. Nous prenons ici comme modèle notamment les travaux de Bourguignon (1997; 2003), qui décompose les différents discours comptables et révèle leurs fonctions sociales et idéologiques, et ceux de Macintosh (1994), qui compare plusieurs cadres théoriques appliqués en comptabilité de gestion. Les discours promotionnels analysés sont ceux qui accompagnent (à un niveau général) la méthode ABC et ses méthodes dérivées, ainsi que ceux qui servent au lancement en France de la méthode ABC et de la méthode UVA. Quant aux discours scientifiques, il s'agit des théories normatives de la répartition, mais aussi de certaines théories explicatives / interprétatives (néo-institutionnalisme, marxisme etc.).

Pour l'interprétation des discours, nous utilisons aussi des méthodes quantitatives : l'analyse textuelle de certains types de discours apporte des éclairages extrêmement intéressants. Nous avons sélectionné ici un corpus nous paraissant représentatif pour les discours promotionnels de l'ABC et de l'UVA en France, que nous avons traité ensuite à l'aide d'un logiciel d'analyse textuelle (Tropes Zoom).

Finalement, chacune des méthodes de recherche utilisées, qu'elle soit qualitative ou qualitative, contribue à notre démarche scientifique et nous aide à atteindre notre but final : comprendre le phénomène de la répartition des charges.

3. Résultats obtenus et plan

Tout au long de ce travail de recherche nous plaidons pour un changement de la perspective sur la répartition des charges indirectes, que nous envisageons comme un processus complexe, avec une multitude de sens. Ce sont des sens qui surgissent de la dialectique entre discours et pratiques, dans laquelle interagissent trois types d'acteurs : entreprises, consultants et scientifiques. Par conséquent, une technique de répartition qui serait intrinsèquement meilleure que les autres est impossible à définir : en effet, la qualité de la répartition dépendra toujours des finalités poursuivies par les acteurs qui la mettent en œuvre, donc des sens que lui donnent ceux-ci.

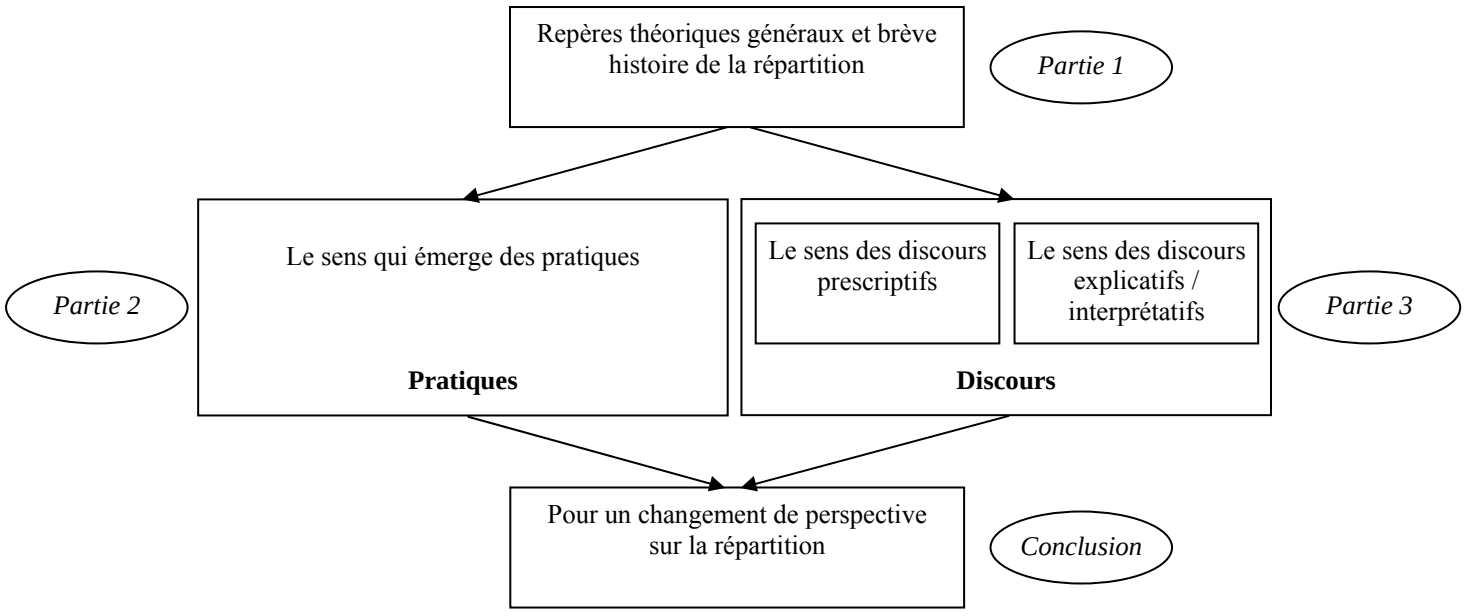


Figure 1 : Présentation schématique du plan de la thèse

Ce travail est organisé autour de la recherche du sens de la répartition, sens qui émerge selon nous de la dialectique entre pratiques et discours ; le plan adopté (figure 1) reflète naturellement cette démarche.

Ainsi, la première partie est destinée à établir les principaux repères de notre travail de recherche. Nous y détaillons tout d'abord notre positionnement théorique, centré sur la compréhension et ancré ainsi dans le paradigme interprétatif. La contingence joue ici un rôle heuristique, puisqu'elle nous aide à mettre en œuvre cette approche. Nous avons rédigé également une brève histoire de la répartition, qui montre l'ancienneté des problématiques et qui nous donne également des clés pour la lecture des pratiques et des discours plus récents. L'histoire est marquée par des tentatives répétées de normalisation de la répartition, ce qui fait ressortir le sens politique que peut prendre ce processus (une répartition normalisée sert à réguler la concurrence au bénéfice de certains acteurs).

La deuxième partie est dédiée aux pratiques, que nous interprétons et dont nous tentons de faire émerger les sens de la répartition. Ainsi, nous avons trouvé que celle-ci peut servir à influencer les comportements, à améliorer les informations comptables, à assurer la légitimité ou à asseoir la domination d'un certain groupe d'acteurs organisationnels.

Au cours de la troisième partie nous interprétons les discours, que nous divisons en deux catégories, en fonction de l'attitude par rapport au phénomène de la répartition :

- discours prescriptifs (discours commerciaux ou promotionnels et discours scientifiques normatifs), qui visent à fournir des solutions pour améliorer la répartition ;
- discours explicatifs / interprétatifs (uniquement discours scientifiques – théorie positive de la répartition, théorie marxiste, théorie néo-institutionnelle etc.), qui tentent d'expliquer (interpréter) les pratiques des entreprises.

Les sens de la répartition qui en résultent sont également multiples : améliorer des informations, développer des méthodes promues dans une logique marketing, approximer des coûts cachés, réduire les coûts d'agence, établir les prix de vente, rôle socio-psychologique, routine organisationnelle institutionnalisée ou maximiser les revenus générés par le capital.

En conclusion, quel est le prix de revient des carottes et quel est celui des choux ? Il n'y a pas un prix de revient réel. Tout dépend du but auquel servira ce prix, du sens donné par les différents acteurs et des jeux sociaux à travers lesquels il sera calculé et utilisé.

Nous donnons ici à nouveau la parole à Detoeuf (1937) : « Le prix de revient ? Tout le monde en parle. Personne ne sait ce que c'est. Personne ne peut savoir ce que c'est. Sans doute, sur l'ensemble d'une fabrication suivie pendant un temps suffisamment long, on peut (à la condition que les variables économiques restent provisoirement constantes) définir un prix de revient global. Mais il est absolument impossible de calculer sérieusement un prix de revient unitaire ».

Première partie :

Comment comprendre la répartition

Pour reprendre la classification des paradigmes devenues classiques en sciences de gestion (cf. par exemple Le Moigne, 1999; Perret et Séville, 2003), notre recherche est ancrée dans le paradigme interprétatif, ce qui explique la place centrale qu'occupent la compréhension et l'histoire dans notre démarche scientifique.

Ainsi, dans l'interprétativisme, il est impossible de connaître directement, objectivement, l'essence de la réalité (que cette réalité existe ou non, c'est une question laissée souvent en suspens). De toute manière, la réalité (objet de la recherche) est dépendante de l'observateur (le sujet connaissant) et la connaissance n'a pas de sens ou de valeur que par rapport à cet observateur. Cette connaissance est accessible à l'observateur à travers des représentations qu'il a lui-même construites à l'aide de son système de symboles ; en outre, ces représentations construisent elles-mêmes la connaissance. L'interprétativisme privilégie à la fois le caractère opérationnel de la représentation et le caractère expérimentable de la connaissance. Le sujet connaissant ne saisit pas des choses, mais des opérations ou des interactions et la connaissance qu'il en crée à l'aide de représentations a elle-même un caractère opératoire, ou actif.

Dans l'interprétativisme, le chercheur cherche à comprendre le sens que les acteurs sociaux donnent à la réalité. La démarche scientifique doit donc prendre en compte les intentions, les motivations, les attentes, les raisons et les croyances des acteurs, et porte moins sur les faits que sur les pratiques. La compréhension à laquelle le chercheur aboutit en interprétant les comportements des acteurs a un caractère historique ; il s'agit de comprendre des comportements situés (dans l'espace) et datés (dans le temps). Les critères de validité de la connaissance scientifique sont liés au caractère idiographique[10] de la recherche et à l'empathie du chercheur. En effet, le chercheur, afin de comprendre la réalité sociale, doit faire preuve d'empathie, c'est-à-dire de la capacité de saisir cette réalité telle qu'elle est perçue et vécue par les acteurs. La recherche scientifique ne se construit pas uniquement à partir des faits, mais également à partir de la manière dont ces faits sont interprétés par les acteurs.

Le rôle de cette première partie est de situer notre travail de recherche : d'un point de vue épistémologique (premier chapitre) et d'un point de vue historique (deuxième chapitre).

[10] Une recherche idiographique se distingue d'une recherche nomothétique par le fait qu'elle s'intéresse à un évènement singulier, avec ses particularités, situé dans son contexte, tandis que la recherche nomothétique tente de formuler des lois générales en étudiant l'aspect général, régulier et récurrent des phénomènes.

1. Compréhension et connaissance du phénomène de la répartition

un mot, pour tout dire, domine et illumine nos études : « comprendre »
Marc Bloch

Au cours de ce chapitre nous développons les principaux repères théoriques qui nous guident dans notre travail de recherche. Nous détaillons ainsi dans une première section le concept de compréhension tel qu'il apparaît en sciences de gestion, en sociologie et en histoire. La deuxième section, inspirée par les travaux de Giddens (2005) est dédiée plus particulièrement aux niveaux de connaissance de la réalité en sciences sociales. Dans la démarche adoptée au cours de cette thèse, qui consiste à comprendre le phénomène de la répartition, notre intention est de nous servir de la contingence comme d'une heuristique : cette idée est exposée dans les troisième et quatrième sections de ce chapitre.

1.1. Autour du concept de compréhension

Aron (1938, p. 59) propose la définition suivante : « la compréhension désigne la connaissance que nous prenons de l'existence et des œuvres humaines si longtemps que celles-ci restent intelligibles sans élaboration de régularités causales ». Généralement, « nous parlons de compréhension lorsque la connaissance dégage une signification qui, immanente au réel, a été ou aurait pu être pensée par ceux qui l'ont vécue ou réalisée » (Aron, 1938, p. 59).

1.1.1. Compréhension et sciences de gestion

Avant tout, il nous semble nécessaire de situer la gestion par rapport à l'ensemble des autres sciences. Dans la tradition épistémologique, les sciences de l'esprit, appelées encore sciences sociales ou sciences de la culture, s'opposent aux sciences de la nature. Selon Max Weber (1995), les sciences de la nature diffèrent des sciences sociales :

- par le fait qu'elles visent à formuler des lois générales et abstraites,
- par leur manière d'observer la réalité de l'extérieur, sans se préoccuper de comprendre la nature des objets qu'elles étudient.

Pour saisir les régularités des phénomènes naturels et établir ensuite des lois, en sciences de la nature le chercheur est amené à se servir de propositions de forme et de nature

mathématiques. La compréhension est médiate, car elle passe par l'intermédiaire de concepts ou de relations (Aron, 1967).

Les sciences de l'esprit sont compréhensives, historiques et portent sur la culture (Aron, 1967). Pour Max Weber, la compréhension implique avant tout la saisie du sens que l'acteur donne à son comportement. A la différence des phénomènes naturels, dans le cas du comportement humain, la compréhension est immédiate. L'intelligibilité intrinsèque des comportements humains est due au fait que les hommes sont doués de conscience. Cette compréhension immédiate des comportements n'est pas intuitive, elle est reconstruite (par les historiens ou les sociologues) à partir des textes ou des documents. Le sens subjectif des comportements est à la fois immédiatement saisissable et équivoque (Aron, 1967).

La compréhension permet de rendre compte de phénomènes singuliers sans passer par des propositions générales. C'est pourquoi « la dimension historique prend dans les sciences qui ont pour objet la réalité humaine une importance et une portée qu'elle ne peut avoir dans les sciences de la nature » (Aron, 1967, p. 505). « Les sciences qui portent sur la réalité humaine sont [...] des sciences de la culture. Elles s'efforcent de comprendre ou d'expliquer les œuvres créées par les hommes au cours de leur devenir, non pas seulement les œuvres d'art, mais aussi les lois, les institutions, les régimes politiques, les expériences religieuses, les théories scientifiques. » (Aron, 1967, p. 505).

Sans doute, si l'on adoptait l'épistémologie traditionnelle, c'est parmi les sciences de l'esprit, qui portent sur la réalité humaine, qu'il faudrait classer la gestion. Elle a par définition pour tâche d'appréhender la réalité des entreprises, qui se caractérise par sa singularité et son unicité. La finalité de ces sciences est de faire ressortir des causalités singulières et non des lois universelles, car celles-ci ne rendent pas compte de la complexité singulière des phénomènes réels (Feuerhahn, 2005). La gestion, plutôt que d'essayer de formuler des lois universelles, qui dans ce domaine restent le plus souvent triviales et difficilement applicables aux situations concrètes (Martinet, 1990), devrait dégager le sens des phénomènes individuels.

Selon une formule devenue classique, « on explique les choses, mais on comprend les hommes » (cf. Aron, 1938). Comme les sciences de gestion ont pour principal objet d'étude les pratiques des acteurs organisationnels, la compréhension devrait y jouer un rôle important. Pour citer à nouveau Raymond Aron (1938, p. 57), il faut « distinguer entre la compréhension, qui tend à la mise à jour d'une relation immanente au réel, et l'explication du monde inorganique ou organique ». La compréhension opère en saisissant l'intelligibilité des

phénomènes, c'est-à-dire en dégageant leur signification, tandis que la causalité consiste dans l'établissement de règles causales basées sur la régularité des successions.

1.1.2. Max Weber et la sociologie compréhensive

Afin d'éclairer le concept de compréhension, nous faisons d'abord appel à un dictionnaire de sociologie – (Ferréol, 2002). « Pour des auteurs comme Johann Droysen et Wilhelm Dilthey (tradition allemande de la fin du 19e siècle), la sociologie a pour objectif non pas d'expliquer causalement tel ou tel type de phénomènes, mais de comprendre la signification qui leur est associée à travers une méthodologie de l'interprétation fondée sur ce que Max Weber appelle l'« objectivation des processus psychiques individuels ». Les « sciences de l'esprit » accordent ainsi une place importante aux stratégies des acteurs, à leurs représentations et à leurs marges de manœuvre ».

Le type de sociologie que Max Weber développe s'intitule *sociologie compréhensive* et a pour objet d'étude l'action sociale. Dans la sociologie de Weber (et c'est peut-être sa plus importante caractéristique), tout gravite autour du sens que l'individu attribue à son action (Sweberg, 2005; Colliot-Thélène, 2006). Afin de comprendre le comportement des acteurs, le sociologue doit au préalable interpréter le sens que ceux-ci lui donnent.

Le concept de compréhension est au centre de la pensée de Max Weber. *Économie et société*, considéré par la tradition sociologique comme son œuvre majeur, commence par une définition : « nous appelons sociologie (au sens où nous entendons ici ce terme utilisé avec beaucoup d'équivoques) une science qui se propose de comprendre par interprétation l'activité sociale et par là d'expliquer causalement son déroulement et ses effets. Nous entendons par *activité* un comportement humain (peu importe qu'il s'agisse d'un acte extérieur ou intime, d'une omission ou d'une tolérance) quand et pour autant que l'agent ou les agents lui communiquent un *sens* subjectif. Et par activité *sociale*, l'activité qui, d'après son sens visé par l'agent ou les agents, se rapporte au comportement d'*autrui*, par rapport auquel s'oriente son déroulement » (Weber, 1995, p. 28).

Weber ne prétend pas définir la sociologie en général, mais une forme de celle-ci. La sociologie compréhensive vise à expliquer le déroulement et les effets de l'action sociale à travers une interprétation compréhensive de celle-ci (Colliot-Thélène, 2006).

La sociologie compréhensive de Weber est fondée sur l'hypothèse que les hommes rendent compte de leurs actions et les justifient, en leur conférant ainsi une signification subjective (Kalberg, 2002). C'est une vision des hommes comme des « êtres civilisés », doués

de la faculté et de la volonté de prendre consciemment position face au monde et lui attribuer un sens (Weber, 1965). Chez Weber, les hommes sont des véritables acteurs, capables d'interpréter les réalités sociales dans lesquelles ils s'inscrivent et de prendre l'initiative d'actions créatrices.

Selon Aron (1967, p. 504), l'un des premiers disciples de Weber en France : « La compréhension n'implique nullement, dans la pensée de Weber, une faculté mystérieuse, une capacité extérieure ou supérieure à la raison ou aux démarches logiques des sciences de la nature. L'intelligibilité n'est pas immédiate en ce sens que nous pourrions saisir d'un coup, sans enquête préalable, la signification des conduites des autres. Même quand il s'agit de nos contemporains, nous pouvons presque toujours donner immédiatement une interprétation de leurs actions ou de leurs œuvres, mais nous ne pouvons pas savoir sans recherche et sans preuve quelle interprétation est vraie. En bref, mieux vaudrait dire intelligibilité intrinsèque qu'intelligibilité immédiate et se rappeler que cette intelligibilité même, par essence, comporte ambiguïté. L'auteur ne connaît pas toujours les motifs de son action, l'observateur est moins encore capable de les deviner intuitivement : il doit les chercher afin de distinguer entre vraisemblable et vrai ».

1.1.3. La compréhension chez Raymond Aron

Pour Aron (1938; 1967), l'expérience vécue et la réflexion constituent le principe de toute compréhension et de toute signification. L'influence de Weber est visible, car celui-ci conçoit également la compréhension du comportement humain comme le fait de revivre les motifs auxquels ce comportement a obéi (Weber, 1965).

Aron (1938) propose une démarche généralisatrice : l'homme se comprend d'abord lui-même, cette connaissance qu'il produit lui permet ensuite de comprendre les autres et finalement il arrive à la connaissance scientifique. Il conclut en affirmant que la compréhension est la reconstruction de la conscience d'autrui ou des produits de cette conscience ; elle fait appel à des formes de savoir plus élaborées (saisie des motifs, des mobiles ou d'une personnalité). La compréhension selon Aron (1938, p. 103) dépasse la « saisie intuitive d'un état de conscience dans une expression, d'un être total dans la physionomie et le corps ».

Nous avons vu que la compréhension passe par l'observation et l'interprétation des actions d'autrui. Or, la signification de ces actions dépend des conventions, des usages et plus particulièrement des caractéristiques personnelle de celui qui agit. L'interprétation des

discours ou actes, surtout lorsque l'observateur (l'interprète) n'est pas en contact direct avec celui qui les a produits– Aron se réfère en particulier à l'interprétation historique –, implique une reconstruction des systèmes (de signes) utilisés, ce qu'il est impossible de faire de manière parfaitement fidèle. C'est pourquoi l'interprétation est toujours relative et il y a une pluralité des systèmes d'interprétation.

La réflexion de Raymond Aron autour du concept de compréhension, même si elle reste assez générale, est intégrée dans sa thèse sur la philosophie de l'histoire (Aron, 1938). Pour nous inscrire dans une continuité, nous nous attardons dans ce qui suit sur la compréhension historique.

1.1.4. La compréhension historique

Sans trop nous aventurer sur le terrain de l'historiographie, terrain périlleux pour un profane, il nous semble utile d'évoquer la place centrale qu'occupe la compréhension dans la méthodologie historique. Les paroles de l'historien Marc Bloch, illustre cofondateur des *Annales*, résument parfaitement le rôle de la compréhension historique : « un mot, pour tout dire, domine et illumine nos études : comprendre » (Bloch, 2002).

L'histoire est la science du passé humain (Febvre, 1992) – ou la connaissance, comme dit Marrou (1954)[11]. De toute façon, « il n'est d'Histoire que de l'Homme » (Febvre, 1992, p. 13). La mission de l'historien sera donc toujours de retrouver et comprendre les hommes qui ont vécu les faits historiques et ceux qui ont produit les documents.

En histoire, au moins telle que la voit l'école des *Annales*, les faits ne s'appréhendent jamais directement : ils sont construits à partir des données, des textes ou des autres indices disponibles. Il n'y a pas de vérité des sources historiques indépendante de la démarche de l'historien. Celui-ci crée le réel, c'est-à-dire l'invente et le fabrique à l'aide d'hypothèses et de conjectures (Febvre, 1992). En bref, l'histoire est inséparable de l'historien (Marrou, 1954).

L'historien crée (ou recrée) continuellement son matériau de recherche car il part toujours avec un problème à résoudre, en fonction duquel il choisit et organise ses sources. La richesse et la valeur de la connaissance historique produite sont conditionnées par la pertinence de la problématique (Marrou, 1954). Cette problématique prédétermine toute la démarche de l'historien : le choix des documents (dans un sens large) à étudier, l'établissement de l'argumentation, la synthèse etc.

[11] Le caractère scientifique de l'histoire a toujours fait débat.

La démarche de l'historien doit finalement aboutir à un ensemble cohérent, dans lequel les faits soient connectés de manière logique. Il ne suffit pas de décrire les faits, il faut construire, c'est-à-dire les assembler judicieusement de façon à ce qu'ils répondent à la question initiale. La connaissance historique ne consiste pas à refléter le passé, mais surtout à en dégager une intelligibilité ; ce qui intéresse l'historien c'est avant tout le sens.

Quant à la nature des sources utilisées par l'historien pour interpréter et construire les faits, nous faisons appel à l'éloquence de Lucien Febvre. « L'histoire se fait avec des documents écrits, sans doute. Quand il y en a. Mais elle peut se faire, elle doit se faire avec tout ce que l'ingéniosité de l'historien peut lui permettre d'utiliser… Donc avec des mots. Des signes. Des paysages et des tuiles. Des formes de champ et de mauvaises herbes. Des éclipses de lune et des colliers d'attelage. Des expertises de pierres par des géologues et des analyses d'épées en métal par des chimistes » (Febvre, 1992). Pour résumer, dans ce qui subsiste du passé, tout élément qui peut lui donner des indications sur les hommes d'autrefois fait partie de la documentation de l'historien. L'historien est donc essentiellement opportuniste : tout ce qui est lié au passé peut représenter pour lui un indice utile, dès lors qu'il lui permet de comprendre quelque chose.

Marrou (1954, p. 49) définit la compréhension historique comme « l'interprétation de signes (volontaires) ou d'indices [...] à travers la réalité immédiate desquels nous réussissons à atteindre quelque chose de l'homme d'autrefois, son action, son comportement, sa pensée, son être intérieur ou au contraire parfois tout simplement sa présence (un homme est passé par là) ».

Le processus de compréhension historique peut être intégré dans le processus, plus général, qui permet la compréhension d'autrui. Selon Marrou (1954), la compréhension des hommes d'autrefois à travers les documents n'est pas différente de point de vue logique de la compréhension d'autrui par l'interprétation de signes qui font partie du présent. L'interprétation des documents du passé dépend de l'historien ; en effet, celui-ci essayera de formuler des hypothèses au sujet de ces documents en s'appuyant sur sa propre expérience et sur ses connaissances.

Toujours selon Marrou (1954), la compréhension est une dialectique du Même et de l'Autre. On comprend toujours l'autre en identifiant parmi ses traits ceux qui le rapprochent de soi-même, c'est-à-dire que finalement à travers la compréhension on cherche toujours soi-même dans l'autre. « Nous ne comprenons l'autre que par sa ressemblance à notre moi, à notre expérience acquise, à notre univers mental. Nous ne pouvons comprendre que ce qui,

dans une assez large mesure, est déjà nôtre, fraternel ; si l'autre était complètement dissemblable, étranger à cent pour cent, on ne voit pas comment sa compréhension serait possible » (Marrou, 1954, p. 84).

L'historien est un homme qui « sait sortir de soi pour s'avancer à la rencontre d'autrui », qui fait donc preuve de sympathie (Marrou, 1954, p. 92) ; c'est uniquement cette démarche qui permet la compréhension d'autrui. La compréhension suppose l'existence d'une base de communion entre l'historien et l'homme d'autrefois qu'il cherche à comprendre à l'aide des documents. Marrou parle même d'une amitié qui n'exclut pourtant pas l'exercice d'un esprit critique.

Sous l'influence de Popper, Boyer (1992, p. 22-23) considère que le caractère particulier de l'explication historique est défini par :

- la nature de l'homme, dont il ne peut exister de règles universelles pour expliquer sa conduite ;
- le fait que les actes humains sont intentionnels ; on ne peut expliquer un tel acte qu'en le comprenant ;
- les historiens étudient des événements singuliers, inexplicables par des lois générales ;
- l'histoire, par définition, étudie des événements passés, impossible à connaître de la même façon que les évènements présents.

Boyer s'exprime également contre le déterminisme dans l'explication historique : il faut présenter toutes les potentialités des situations et montrer que les choix des acteurs se font sans que ceux-ci aient conscience des conséquences.

Nous osons un parallèle avec la recherche en gestion, parallèle qui se situe à plusieurs niveaux :

- en gestion, tout comme en histoire, la place des hommes est prépondérante (il s'agit des acteurs organisationnels). Notre vision de la gestion s'éloigne ainsi de la tradition dominante de l'économie classique, dans laquelle l'entreprise est une « firme point » ou, au mieux, une « firme automate » (Coriat et Weinstein, 1995). Nous pensons qu'en réalité, l'acteur organisationnel, un acteur humain par excellence, y joue un rôle essentiel.
- la connaissance produite par la recherche en gestion est, elle aussi, fragmentaire ; souvent le chercheur doit remplir les vides dus non pas à l'absence d'un contact direct avec les acteurs, mais à l'impossibilité d'accéder, pour différentes raisons, à toutes les informations dont il a besoin. Ces choix relèvent premièrement de la difficulté d'accès au monde

organisationnel, car le chercheur se trouve rarement dans la situation idéale où il a carte blanche : collecter toutes les données dont il a besoin, interroger qui il veut, quand il veut ou même s'immerger complètement dans l'organisation.

- la recherche en gestion est faite de choix – choix concernant la problématique, les sources et finalement l'explication retenue. La place du chercheur est essentielle, car ces choix tiennent à sa personnalité, à ses capacités cognitives et à ses desseins. Il arrive qu'il se trompe, mais également qu'il élimine volontairement certaines données qui lui semblent redondantes ou des explications qu'il ne trouve pas pertinentes, ou au contraire qu'il accorde à certaines données ou explications plus d'attention qu'à d'autres.
- le chercheur en sciences de gestion doit se montrer quelquefois aussi opportuniste que l'historien ; Girin (1989) parle même d'un opportunisme méthodique. L'accès au terrain est difficile et il faut collecter un maximum d'informations dans un minimum de temps. En plus, il faut faire preuve d'adaptabilité, car les interlocuteurs sont des êtres humains qui peuvent se montrer imprévisibles.

La compréhension en sciences sociales (donc y compris en sciences de gestion) se fait à plusieurs niveaux. Dans ce qui suit, nos réflexions seront largement inspirées par les idées du sociologue britannique Anthony Giddens.

1.2. Généralisations et connaissance de la réalité

La conception de Giddens sur l'épistémologie des sciences sociales (il s'agit principalement de ses idées sur la connaissance de la réalité et la nature des théories), conception que nous avons adoptée, fait partie intégrante de la théorie de la structuration.

Cette théorie est considérée par Giddens lui-même comme une longue réflexion sur une affirmation de Marx : « les hommes font leur propre histoire, mais ils ne la font pas de leur propre mouvement, ni dans des conditions choisies par eux seuls » (Giddens, 2005, p. 32). Cette citation résume très bien l'idée principale de la structuration – interdépendance et interaction entre les acteurs sociaux et la structure sociale.

1.2.1. Continuum des généralisations et double herméneutique des sciences sociales

La théorie de la structuration est fondée sur une vision particulière de l'épistémologie des sciences sociales. La compétence des acteurs sociaux, qui possèdent une conscience

discursive, c'est-à-dire qui formulent des théories sur leurs propres actions, y occupe une place prépondérante.

Giddens (2005) rejette l'idée qu'une théorie n'est valable que si elle est formée d'un ensemble de généralisations ou de lois obtenues par déduction et interconnectées. Avant tout, le rôle obligatoire d'une théorie est de pouvoir, à l'aide de généralisations, expliquer le réel.

En sciences sociales, l'explication (dans un sens large, qui inclut la compréhension) des phénomènes est contextuelle et consiste à répondre à des interrogations. La généralisation abstraite, quoiqu'elle soit souvent considérée comme la seule pertinente, n'est pas nécessaire pour répondre à toutes les questions qui surgissent – les réponses particulières à des questions particulières ne nécessitent pas obligatoirement une généralisation.

Les généralisations forment un continuum. A une extrémité se trouvent les généralisations qui sont formulées et actualisées par les acteurs sociaux eux-mêmes au cours de leurs actions. Le chercheur en sciences sociales peut essayer d'exprimer différemment ces généralisations, mais il ne les découvre pas à proprement parler. A l'autre extrémité se trouvent les généralisations liées à des circonstances que les acteurs ignorent et qui agissent pourtant sur leur activité. La sociologie de tradition structuro-fonctionnaliste s'intéresse uniquement à ce deuxième type de généralisations.

Pourtant, selon Giddens (2005) ces deux formes (extrêmes) de généralisations sont dans la même mesure essentielles pour les sciences sociales. En outre, elles sont interdépendantes. Le chercheur en sciences sociales « établit et classe les généralisations selon qu'elles « arrivent » aux agents [c'est-à-dire aux acteurs sociaux] ou que ces derniers « font arriver » ; toutefois, les circonstances qui permettent au scientifique d'établir d'une façon sûre que quelque chose « arrive » aux agents varient en fonction de ce que ces agents peuvent apprendre à « faire arriver »« (Giddens, 2005, p. 30).

Les sciences sociales ont un impact transformateur et ouvert sur leur objet. En outre, la découverte de lois (des généralisations entendues dans le deuxième sens) n'est pas la seule préoccupation des sciences sociales. Une autre préoccupation importante est de « se pourvoir de moyens conceptuels qui lui permettent d'analyser ce que savent les acteurs à propos de ce pourquoi ils font ce qu'ils font » (Giddens, 2005, p. 30). Cette démarche joue avant tout un rôle herméneutique, mais elle est nécessaire également pour établir une théorie du social.

Giddens (2005) entend la théorie du social dans un sens large – elle n'est pas formée exclusivement de généralisations du deuxième type.

Les sciences sociales sont caractérisées par une double herméneutique, c'est-à-dire par une réciprocité d'interprétation entre les scientifiques et leurs objets d'étude (les acteurs sociaux). D'une part, les théories établies par les chercheurs sont portées à un moment donné à la connaissance des acteurs sociaux qui ensuite les interpréteront. D'autre part, les acteurs sociaux ont des théories sur leur vie sociale et ces théories seront étudiées et interprétées par les scientifiques. Il n'y a pas de distinction claire entre ces deux catégories (entre les chercheurs et les acteurs sociaux ordinaires), « les scientifiques des sciences sociales n'ont, au regard de leurs objets d'étude, ni le monopole des innovations théoriques, ni celui des innovations empiriques » (Giddens, 2005, p. 43).

Cette vision de la démarche scientifique en sciences sociales permet d'évaluer l'impact de ces sciences sur le monde social. En effet, la réflexion sur les procès sociaux (accomplie par les chercheurs) pénètre dans l'univers de ces procès sociaux et fait l'objet d'interprétations de la part des acteurs sociaux ordinaires. Par la suite, elle en ressortira sous la forme de nouvelles théories scientifiques, et prolongera le cycle. Il y a donc une double circularité, « de l'objet qui nourrit l'étude et de l'étude qui nourrit l'objet » (Giddens, 2005, p. 44).

L'interprétation et la production de connaissance sur un phénomène, tel que la répartition des frais généraux se fait donc à de niveaux multiples.

1.2.2. Niveaux de connaissance de la réalité

Giddens (2005) propose de faire la différence entre savoir commun et sens commun. Le savoir commun concerne le rapport qui s'établit entre le chercheur en sciences sociales et les croyances, tacites ou discursives, entretenues par les acteurs sociaux ordinaires. Il s'agit finalement d'un savoir partagé entre les chercheurs et ces acteurs. « Le savoir commun, en tant que mode nécessaire d'accès à l'objet des sciences sociales, ne se corrige pas à la lumière de ce que ces dernières découvrent ; bien au contraire, il est la condition même qu'il faut remplir pour pouvoir faire de telles découvertes » (Giddens, 2005, p. 402).

Le sens commun fait référence « aux croyances propositionnelles engagées dans la conduite des activités de tous les jours » (Giddens, 2005, p. 402). Ces croyances auxquelles adhèrent les acteurs font partie des raisons qu'ils ont d'adopter une conduite donnée. Le sens commun est un savoir commun qui n'est pas considéré comme un savoir, mais comme une

croyance faillible. Les croyances ordinaires qui forment le sens commun peuvent subir les critiques des chercheurs en sciences sociales.

Il y a un lien étroit entre la production de savoir commun par les chercheurs et la critique par ces mêmes chercheurs des croyances qui relèvent du sens commun. Giddens différencie les critères de crédibilité des critères de viabilité :

- les critères de crédibilité ont un caractère herméneutique et « servent à indiquer comment la compréhension des raisons des acteurs permet, à la lumière même de ces raisons, de mieux saisir ce qu'ils font » (Giddens, 2005, p. 404).
- les critères de validité sont des critères sur lesquels se fonde la critique ; c'est-à-dire des critères utilisés par les chercheurs pour évaluer les croyances partagées qui servent de raison aux actions des acteurs sociaux.

Comme nous l'avons expliqué, en sciences sociales l'interprétation et la connaissance de la réalité existent à des niveaux multiples : le chercheur crée de la connaissance en interprétant ce que les acteurs sociaux disent ou font ; les acteurs sociaux eux-mêmes sont compétents et interprètent les relations sociales dans lesquelles ils s'inscrivent. D'où le rôle essentiel du sujet connaissant (dans un sens restreint – c'est-à-dire le chercheur en sciences sociales, ou dans un sens étendu – tout acteur social, qu'il soit scientifique ou acteur ordinaire), qui donne du sens et de la valeur aux connaissances (Le Moigne, 1999).

Les différents niveaux de connaissance et le rôle central du sujet sont des caractéristiques intrinsèques aux sciences sociales, en raison de leur trait définitoire, c'est-à-dire l'immersion complète du sujet connaissant (chercheur) dans l'objet de sa connaissance (qui est le monde social dans lequel agissent les acteurs sociaux ordinaires).

En reprenant et détaillant les raisonnements de Giddens, nous nous arrêtons, dans le continuum des généralisations, sur deux niveaux que nous considérons pertinents pour notre recherche (figure 2).

Ainsi, à un premier niveau, on trouve les acteurs sociaux ordinaires qui entretiennent des relations sociales dans le cadre social de leur vie (professionnelle dans notre cas). Ces acteurs sociaux font preuve de compétence, qui se manifeste par une conscience pratique et une conscience discursive (Giddens, 2005). Leur conscience pratique se concrétise par les actions qu'ils entreprennent, sans avoir nécessairement à les décrire. La conscience discursive des acteurs sociaux est représentée tout d'abord par ce que les acteurs ont à dire (dans un sens large, c'est-à-dire le discours sous toutes ses formes) sur le contexte de leurs actions ou celles

des autres acteurs. Ensuite, les acteurs font appel à des éléments discursifs qui ne prennent pas la forme d'énoncés explicites, mais dont la signification ressort par rapport au style, au mode ou au contexte (et non pas à leur contenu).

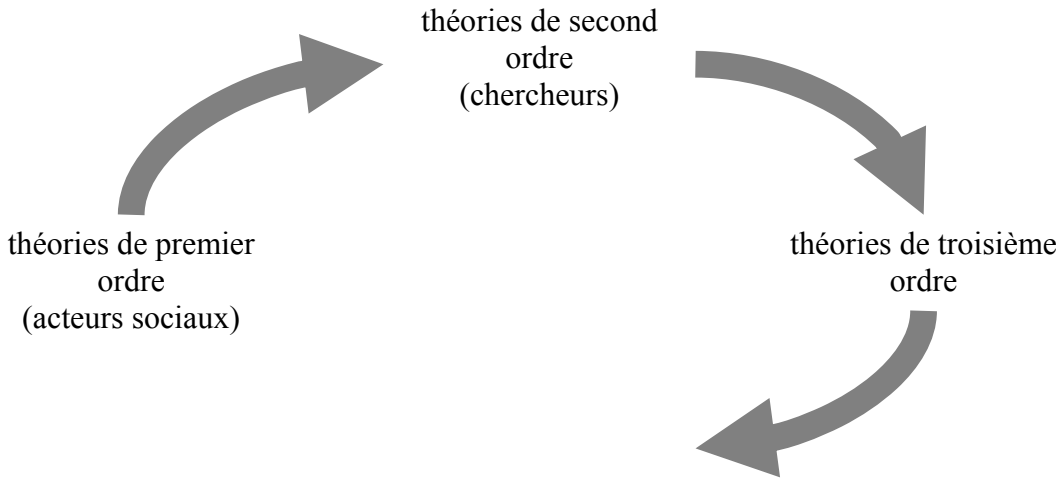


Figure 2 : Niveaux de connaissance de la réalité

Pour résumer, à ce premier niveau il y a les acteurs sociaux ordinaires qui font (conscience pratique), disent et pensent (conscience discursive) des choses dans le cadre social de leur vie professionnelle. Ces acteurs ont des théories de premier ordre sur leurs relations sociales.

A un second niveau se trouvent les chercheurs scientifiques qui essayent d'établir des généralisations (théories) à partir des :

- généralisations des acteurs sociaux (leurs théories de premier ordre),
- éléments qu'ils sont les seuls à connaître (et que les acteurs sociaux ignorent).

En réalité, les chercheurs accomplissent une double démarche (Giddens, 2005) :

1. Ils reformulent les théories de premier ordre des acteurs sociaux ordinaires, mais ne les découvrent pas à proprement parler ; pour reprendre les termes de Giddens, ce sont des généralisations que les acteurs sociaux font arriver.

2. Ils établissent des généralisations basées sur des circonstances qu'ignorent les acteurs sociaux et qui agissent néanmoins sur eux, indépendamment de ce qu'ils croient accomplir ; ce sont des généralisations qui arrivent aux acteurs sociaux.

Les chercheurs étudient donc les théories de premier ordre des acteurs sociaux pour développer des théories de second ordre.

Au-delà de ces deux niveaux d'interprétation de la réalité sociale nous pouvons en identifier d'autres (car les généralisations en sciences sociales, comme l'affirme Giddens, se situent sur un continuum). Ainsi, il peut y avoir un troisième niveau d'interprétation, dans lequel les théories de second ordre des scientifiques sont interprétées à leur tour par d'autres scientifiques pour donner naissance à des théories de troisième ordre.

Ce processus d'interprétation situé au troisième niveau est en tous points semblable à celui qui correspond au second niveau d'interprétation. La seule différence est que ce ne sont plus les théories des acteurs sociaux ordinaires qui font l'objet des généralisations, mais les théories de second ordre. C'est comme si les théories de second ordre énoncées par les scientifiques devenaient des théories de premier ordre pour d'autres scientifiques, situés à un niveau plus élevé d'analyse.

Finalement, et c'est une caractéristique des sciences sociales, les théories de second et troisième ordre sont appropriées par les acteurs sociaux ordinaires et intégrées dans leurs théories de premier ordre. Elles deviennent ainsi une partie du champ phénoménologique et entrent à nouveau dans le circuit des interprétations. Les théories sociales sont donc en perpétuelle mutation et forment une boucle ouverte.

C'est ce que Giddens (2005) appelle la double herméneutique des sciences sociales : réciprocité d'interprétation entre les chercheurs et leur objet d'étude (les acteurs sociaux ordinaires).

Notre recherche se place à deux niveaux d'interprétation ou de généralisation, à savoir au second et au troisième niveau, tels que nous les avons décrits auparavant (figure 3) :

1. Nous essayons d'établir des théories de second ordre à partir de l'interprétation des pratiques liées à la répartition des frais généraux.

   Il s'agit des comportements (pratiques) des acteurs impliqués dans la mise en place et l'utilisation des méthodes de répartition, c'est-à-dire le personnel des entreprises, mais également des comportements des vendeurs de méthodes, tels qu'ils se manifestent dans

leurs discours. Ces deux catégories d'agents impliqués (personnel des entreprises et vendeurs des méthodes) seront considérés comme des acteurs sociaux ordinaires par rapport au phénomène de la répartition. Ils font, disent et pensent des choses liées à la répartition des frais généraux (ils manifestent leur conscience discursive et leur conscience pratique) et développent ainsi des théories de premier ordre. Notre rôle sera de comprendre ces théories de premier ordre (dégager donc un savoir commun), y ajouter des éléments critiques et formuler finalement des théories de second ordre.

2. Nous nous situons au troisième niveau d'interprétation car nous essayons également d'établir des théories de troisième ordre à partir des théories de second ordre déjà existantes.

   Ces théories de second ordre sont les différents discours scientifiques qui sont (ou étaient) couramment mobilisés dans l'étude du phénomène de la répartition des frais généraux.

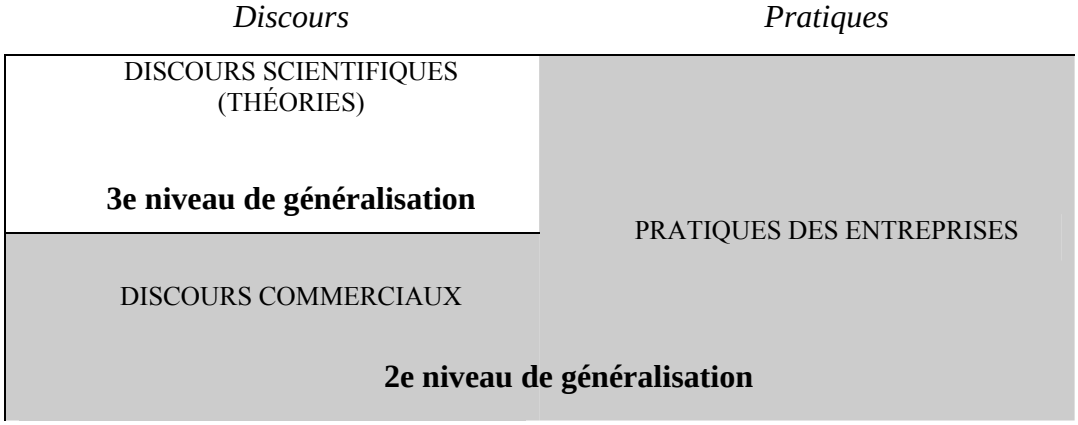


Figure 3 : Discours, pratiques et niveaux de généralisation

1.3. La contingence comme heuristique

On ne peut « pas plus prescrire une méthode de fonctionnement pour les organisations qu'une même paire de lunettes pour toute l'humanité » (Mintzberg, 2004, p. 175).

La thèse de base de la contingence structurelle est que la structure de l'organisation dépend des paramètres caractéristiques de son contexte de fonctionnement. Cette liaison entre contexte et structure, simple en apparence, mène dans les études de type contingent, à des relations variées et fort complexes (Desreumaux, 1998). Le point commun de tous les travaux

de type contingent est l'importance accordée à la composante structurelle, dans un souci de saisir l'architecture formelle de l'organisation (Desreumaux, 1998; Plane, 2003).

1.3.1. Principes de base et critiques

La contingence traditionnelle part d'une conception cartésienne ; l'organisation est décrite par un ensemble de variables mesurables sur une échelle quantitative représentant leur intensité (la structure est caractérisée par les variables centralisation, spécialisation etc. ; la taille, la stratégie etc. sont d'autres variables). Caractériser une organisation revient à la placer dans cet espace multidimensionnel.

Cette vision de la contingence est fondée sur un parallèle biologique : les organisations, comme les espèces, croissent et disparaissent selon certaines lois (Plane, 2003). Les organisations s'adaptent au milieu et la sélection naturelle permet finalement la survie du plus apte.

Selon Desreumaux (1998), la contingence (figure 4) présente les caractéristiques suivantes :

- approche déterministe (les décideurs, que l'on considère rationnels et optimisateurs, doivent adopter la structure requise par le contexte pour atteindre l'efficacité ; leur possibilité d'agir sur l'environnement est exclue) ;
- théorie fonctionnaliste (la structure organisationnelle est expliquée par ses conséquences sur le plan de l'efficacité de l'organisation ; la structure organisationnelle est le résultat d'une adaptation fonctionnelle) ;
- démarche positiviste (l'organisation est une réalité objective, observable) ;
- approche nomothétique (elle vise à découvrir des lois générales de structuration).

Il s'agit certainement là d'une vision simpliste de la contingence, même si elle peut s'appliquer à certaines études, notamment de la période initiale du courant. En effet, ces quatre caractéristiques identifiées par Desreumaux (1998) correspondent aux premiers travaux de type contingent (Woodward, Burns et Stalker, Pugh etc.), mais les chercheurs évolueront par la suite vers des positions beaucoup plus nuancées.

Au cadre de la contingence, certains auteurs identifient deux familles principales d'études qui se différencient par la place accordée aux choix volontaires de l'entreprise, c'est-à-dire à l'action managériale (Otley, 1980; Desreumaux, 1998; Plane, 2003), dont l'élément représentatif est la stratégie mise en place. Il s'agit fondamentalement du dualisme action / structure (*agency / structure*) dont parle notamment Giddens (2005), et qu'il essaie d'ailleurs de résoudre.

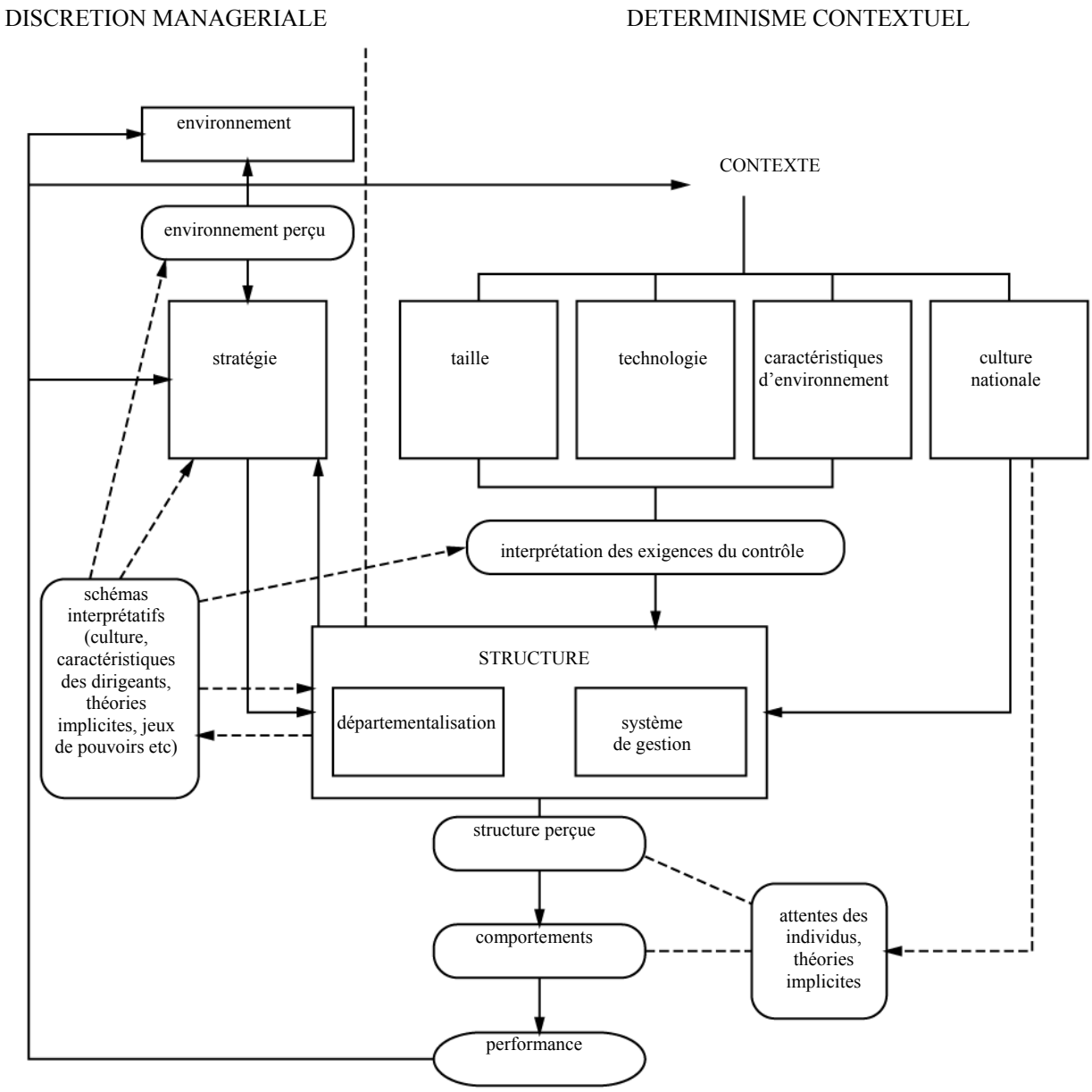


Figure 4 : Les déterminants de la structure de l'organisation

Ainsi, il y a premièrement les études organisationnelles de la contingence classique, qui s'inscrivent dans une approche déterministe, structurelle et contextuelle, d'où l'acteur (décideur) est absent. L'entreprise subit les influences de son environnement interne ou externe. La stratégie, élément essentiel de l'action managériale est conçue, elle aussi, comme un facteur de contingence comme les autres.

Une deuxième famille d'études considère les différentes actions des managers (dont l'établissement de la stratégie) non pas comme des facteurs d'influence préexistants, mais

comme des choix délibérés en réponse à des stimuli externes. C'est un point de vue qui s'éloigne du déterminisme et donne sa place à l'action du manager.

La contingence, formulée pour la première fois dans les années 1960, dépasse le préalable tacite du *one best way*, qui dominait jusque-là la théorie des organisations. Elle a le mérite de libérer la réflexion théorique du postulat de l'existence d'un seul bon mode d'organisation. Pourtant, dans sa forme originelle, l'approche contingente prétend que pour chaque cas de figure possible il existe un modèle adéquat. En réalité, il s'agit donc seulement d'une diversification du modèle : bon stimulus → bonne réponse (Rojot, 2003).

Les critiques de la contingence traditionnelle concernent notamment son positionnement épistémologique (le fonctionnalisme et le positivisme). Elles affirment qu'il ne faut pas attribuer un statut concret aux objets socialement construits, mais étudier plutôt la logique de l'organisation et les processus de pensée qui la produisent.

En maintenant une perspective déterministe, certaines théories (coûts de transaction, néo-institutionnalisme sociologique) déplacent le niveau d'analyse (Desreumaux, 1998). Dans ces évolutions, le fonctionnalisme est souvent remplacé par une vision socio-politique (les rapports de forces, l'exercice du pouvoir etc. forment le substrat des processus de structuration des organisation).

Le déterminisme de l'approche contingente est surtout critiqué par les tenants d'approches plutôt volontaristes (selon lesquelles les détenteurs de pouvoir peuvent agir sur l'environnement ou du moins opérer des choix).

D'autres critiques se réfèrent au nomothétisme et au cartésianisme. Ainsi, les influences détectées représentent des repères, non des lois absolues ; il faut examiner chaque cas dans sa spécificité. Les variables descriptives ne se situent pas sur un continuum, elles forment des configurations organisationnelles (discrètes), comme c'est le cas par exemple dans les travaux de Mintzberg (2004).

1.3.2. Dépassements du modèle traditionnel de contingence

Parmi les initiateurs de la recherche de type contingent il est indispensable d'évoquer Woodward, qui a travaillé dans les années 1950, Burns et Stalker, au début des années 1960 (cf. Burns et Stalker, 1961; Burns, 1963) et finalement Lawrence et Lorsch, à la fin des années 1960 et début des années 1970 (cf. Lawrence et Lorsch, 1967)[12].

[12] Voir également les revues de littérature et commentaires de Plane (2003), Rojot (2003) ou Scheid (1991).

La théorie traditionnelle de la contingence fait partie intégrante du courant de recherche dominant (Chua, 1986). Elle s'apparente au positivisme – la réalité est considérée comme objective et extérieure au sujet, les prémisses de rationalité et de maximisation dominent et la méthodologie vise à la généralisation.

Pour reprendre le cadre d'analyse de Burrell et Morgan (1979), la contingence traditionnelle s'inscrit dans le paradigme fonctionnaliste, qui associe l'objectivisme à la tendance de la société vers l'ordre et la stabilité. Les relations entre l'organisation et son environnement sont déterminées par le besoin de l'organisation de survivre et par certains impératifs qui régissent le fonctionnement des sous-systèmes de l'organisation.

Il s'agit là des formulations initiales dans le domaine de la contingence (par exemple les recherches de Woodward), apparentées à une tradition sociologique structuro-fonctionnaliste (Covaleski et al., 1996).

Certaines recherches intègrent les apports de Simon et de ses collègues de Carnegie Mellon (Cyert, March, Olsen) et montrent que le décideur (le manager), soumis à la rationalité limitée, subit l'influence des différents facteurs de contingence (Covaleski et al., 1996). Ces recherches représentent déjà une évolution majeure par rapport au modèle traditionnel, car elles reconnaissent la capacité des acteurs organisationnels d'effectuer des choix.

Selon nous, l'apport de la démarche contingente est plutôt d'identifier les facteurs dont il faut tenir compte et d'accepter la rationalité de la démarche des managers (leurs essais de s'y adapter) et non pas de prescrire la mise en place de structures organisationnelles adéquates.

Les facteurs de contingence peuvent être considérés comme des éléments de structuration (Plane, 2003). La contingence, dans une vision élargie, arrive à réconcilier la tradition structuro-fonctionnaliste et la tradition interprétativiste. Les facteurs de contingence prennent partie à l'articulation entre les actions des acteurs sociaux et la structure, sur laquelle s'appuie la dualité du structurel.

Nous voyons la contingence dans le sens de (Lawrence et Lorsch, 1967, p. 133-134) : « L'accomplissement majeur (…) ce n'est pas l'identification du type d'organisation qui semble être efficace dans des conditions spécifiques. Il s'agit plutôt de la compréhension accrue d'un ensemble complexe d'interrelations entre les états organisationnels et les processus internes et les contraintes environnementales externes ». Le mot clé est pour nous la

compréhension : la contingence est un outil qui permet de comprendre les processus organisationnels en les situant dans leur contexte.

Une autre évolution importante dans la théorie de la contingence est due à Miles et Snow (1984), qui utilisent le concept de « *organizational fit* » (que nous pourrions traduire par « adéquation »). Par leur définition de l'adéquation, ils apportent une vision dynamique de la contingence : « *fit is a process as well as a state – a dynamic search that seeks to align the organization with its environment and to arrange resources internally in support of that alignment* » (p.11). En pratique, pour Miles et Snow (1984), le mécanisme d'alignement est la stratégie. Les agencements internes sont représentés par la structure de l'organisation et les processus du management ; l'adéquation est vue comme un objectif à atteindre, plutôt qu'un état réel.

Les conditions indispensables pour qu'une organisation puisse exister et arriver à de bonnes performances, sont d'une part l'adéquation entre stratégie, structure et processus managériaux et d'autre part l'adéquation avec son environnement.

Miles et Snow (1984) distinguent quatre catégories d'adéquation :

- adéquation minimale (*minimal fit*) – indispensable pour que les organisations survivent dans un environnement concurrentiel ; par exemple, de point de vue stratégique, les prospecteurs (*prospectors*), défendeurs (*defenders*) et analystes (*analyzers*) peuvent survivre, les réacteurs (*reactors*) non – il s'agit de la typologie introduite par ces deux mêmes auteurs pour caractériser les différentes stratégies (cf. Miles et al., 1978),
- adéquation forte (*tight fit*) – interne et externe ; associée avec l'excellence, car elle produit des performances excellentes et durables et une forte culture organisationnelle,
- adéquation précoce (*early fit*) – découverte et articulation d'un nouveau schéma de la stratégie, de la structure et des processus ; elle conduit à de bonnes performances et permet de développer un avantage concurrentiel,
- adéquation fragile (*fragile fit*) – vulnérabilité par rapport au contexte interne et externe.

A notre avis, le concept d'adéquation est suffisamment pertinent et vaste pour englober un bon nombre des recherches de type contingent déjà accomplies.

Pour définir la structure de l'organisation, Mintzberg (2004) introduit le concept de configuration (système dans lequel il est plus important de considérer les réseaux d'interrelations que de s'attacher à une seule variable explicative). Le succès d'une entreprise dépend non pas de l'utilisation d'un attribut organisationnel unique, mais de la façon dont les différents paramètres se combinent.

L'essence de la structure organisationnelle est donnée par le rapport entre division du travail et coordination ; la structure d'une organisation est « la somme totale des moyens employés pour diviser le travail entre tâches distinctes et pour ensuite assurer la coordination nécessaire entre les tâches » (Mintzberg, 2004, p. 188). Les paramètres qui déterminent la division du travail et la coordination sont à la base de la conception organisationnelle.

Mintzberg (2004) fait également ressortir l'interrelation entre ces paramètres de conception de l'organisation et le contexte (dans lequel il identifie certains facteurs de contingence – l'âge et la taille, le système technique, l'environnement et le pouvoir).

Cependant, il rejette la contingence traditionnelle, en considérant que les éléments de structure (c'est-à-dire les paramètres de conception) sont choisis, en fonction des différents facteurs de contingence, de manière à atteindre une certaine cohérence dans l'organisation. C'est ce que Mintzberg (2004) appelle la mise en commun, ou l'approche des configurations.

Dans la contingence traditionnelle, l'adéquation de la structure organisationnelle par rapport aux facteurs de contingence est un processus continu. Au contraire, dans l'approche des configurations, l'adéquation se fait par sauts, les organisations passent sans transition d'une configuration à une autre en fonction de facteurs de contingence (Meyer et al., 1993; Mintzberg, 2004).

En synthétisant les différentes évolutions du modèle classique, nous pourrions définir la contingence comme un processus dynamique, qui permet de comprendre les interrelations complexes entre la structure et le fonctionnement de l'organisation d'une part et les contraintes externes d'autre part. Les paramètres de conception de l'organisation donnent lieu à des configurations qui assurent en même temps la cohérence interne et l'adéquation avec les facteurs de contingence.

Nous ferons usage de cette vision de la contingence pour mieux comprendre le phénomène de la répartition des charges indirectes, en le mettant en relation avec les différents aspects de l'environnement de l'entreprise.

1.3.3. Le potentiel heuristique des recherches sur la contingence

Une critique souvent adressée aux recherches sur la contingence est qu'elles restent attachées au paradigme fonctionnaliste, en ignorant les perspectives interprétatives ou critiques (Chenhall, 2003). Cependant, comme nous l'avons déjà expliqué, cela reste valable pour la contingence traditionnelle, mais non pas pour les approches modernes, beaucoup plus ouvertes.

En outre, il est difficile de comprendre les résultats complexes et subtils auxquels aboutit la recherche alternative en comptabilité de gestion[13] sans tenter de dégager des schémas généraux de causalité (Chenhall, 2003). Il est donc utile d'enrichir les approches alternatives en faisant appel à la contingence. Chenhall (2003) donne l'exemple des recherches néo-institutionnelles ou critiques, dans lesquelles, selon lui, les concepts empruntés à la contingence apporteraient des éclairages très utiles. Certains chercheurs se servent même de la contingence comme d'un cadre théorique intégrateur qui permettrait de réunir les différents approches.

L'avantage de la contingence, dans sa forme contemporaine, est qu'elle reste une théorie équilibrée, qui analyse le rôle des variables externes à l'entreprise sans toutefois négliger le pouvoir de décision des managers. Ainsi, elle semble trouver un compromis entre deux positions extrêmes : le volontarisme (qui met l'accent sur les décisions et les actions conscientes des acteurs organisationnels ou de l'entreprise dans son ensemble) et le déterminisme (qui se concentre sur l'influence des facteurs externes – structure de l'entreprise, contexte global etc.). Dans la théorie de la contingence, le manager garde sa rationalité (limitée ou non) et il opère des choix déterminés par cette même rationalité, tout en tenant compte des influences que divers facteurs (externes ou internes) peuvent exercer sur le fonctionnement de son entreprise.

A notre avis, la contribution essentielle de la théorie de la contingence n'est pas de proposer des modèles de structure adéquats dans certaines conditions. Elle aide plutôt à comprendre les relations complexes qui s'établissent entre l'organisation interne et les contraintes environnementales. C'est de cette façon, non prescriptive et plus souple, qu'il faut entendre la contingence (c'est d'ailleurs un point de vue développé par certains des auteurs fondateurs).

Un bilan des recherches de types contingent conforte cette idée. En effet, dès les premiers apports des années 1950 et 1960 (Woodward, Burns et Stalker etc.) et jusqu'aux études et prises de position plus récentes (fin des années 1990 et début des années 2000), la contingence n'a jamais pu fournir des solutions universelles (dans ce cas il s'agit de solutions contingentes), ni construire un modèle incontestable des influences externes sur la structure. En revanche, elle a identifié les facteurs susceptibles d'agir et a proposé que l'entreprise essaie de s'y adapter.

[13] Dans le sens de (Baxter et Chua, 2003).

Notre intention est de nous servir de la contingence comme d'une heuristique. En mettant en relation le phénomène de la répartition des charges indirectes avec les différents facteurs d'influence, nous pourrions mieux comprendre ce phénomène.

1.4. La contingence des systèmes de comptabilité de gestion

L'application de la théorie de la contingence à la comptabilité de gestion a alimenté un courant de recherche très prolifique, particulièrement dans le monde anglo-saxon. En effet, cette théorie est très séduisante, car elle permet, du moins en principe, d'expliquer la structure des systèmes de comptabilité de gestion de façon presque mécanique, par l'action de différents facteurs. Les articles sur ce thème sont nombreux depuis les années 1970, dans différents revues.

1.4.1. Application de la contingence à la comptabilité de gestion

La recherche sur la contingence des systèmes de comptabilité de gestion est extrêmement abondante et diversifiée. Pour structurer notre revue de littérature, nous nous sommes appuyé sur quelques articles synthétiques et critiques : (Chenhall, 2003), (Covaleski et al., 1996), (Fisher, 1995), (Fisher, 1998), (Gerdin et Greve, 2004), (Otley, 1980), (Chapman, 1997).

Pour la plupart, les études sont entreprises sur une large échelle, en coupe transversale ; les données sont recueillies par questionnaire et traitées ensuite statistiquement. Ce procédé limite naturellement le nombre de variables analysées et les résultats obtenus sont parfois contradictoires en raison des particularités de l'échantillon utilisé ou des définitions retenues.

La plupart des recherches de type contingent emploient donc une méthodologie quantitative, où les hypothèses sont dérivées des précédentes études du même type. Chapman (1997) affirme qu'il serait nécessaire de remettre en question ces schémas de recherche établis, à travers des études qualitatives.

Les auteurs français n'abordent le sujet de la contingence qu'incidemment, comme par exemple Bouquin, dans ses ouvrages de comptabilité de gestion et de contrôle (Bouquin, 1997, 2004). Le seul article sur la contingence dans une revue francophone semble être celui

de Gosselin (2000), qui traite de l'influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre de la méthode ABC.

Il faut mentionner également la revue de littérature de Chiapello (1996) sur les différents modes de contrôle, dont la deuxième partie est relative à la contingence. Elle classe les facteurs de contingence selon leur nature :

- caractéristiques du travail effectué ou de la technologie employée,
- caractéristiques des outputs, objectifs ou résultats,
- caractéristiques de l'échange,
- caractéristiques de l'environnement,
- modèles intégrés qui manient plusieurs types de facteurs.

Traditionnellement, la théorie de la contingence de la comptabilité de gestion est définie comme une tentative de déterminer quels sont les systèmes comptables de contrôle les plus adéquats dans un ensemble de conditions données (Otley, 1995). Cette théorie a eu plus de succès dans l'identification des variables de contingence que dans l'analyse de leur impact.

De point de vue de la contingence, l'étude des systèmes de contrôle de gestion, et en particulier du système de comptabilité de gestion, se fait selon trois approches (Fisher, 1995, 1998) :

- approche spécifique – les facteurs qui influencent le système sont uniques et spécifiques à l'entreprise, il est impossible d'établir des modèles universels. La recherche est basée essentiellement sur des études de cas.
- approche universelle – selon laquelle il existe un système de contrôle de gestion optimal adaptable à chaque situation et à chaque entreprise ; invalidée par les preuves empiriques en faveur de la contingence.
- approche contingente – l'adéquation du système dépend des caractéristiques de l'entreprise. Contrairement à l'approche spécifique, les études établissent des généralisations à partir de certaines groupes de caractéristiques. Cette approche est devenue dominante. Elle consiste à identifier des aspects spécifiques du système comptable qui sont associés à certaines caractéristiques définies et prouver l'existence d'une détermination.

Généralement les recherches de type contingent partent de la prémisse qu'une meilleure adéquation entre les différents facteurs et le système de contrôle conduit aux résultats espérés (c'est-à-dire de meilleures performances). Cela pose le problème de la

mesure de ces performances : quels seront les indicateurs choisis, les repères etc. Souvent les recherches de type contingent négligent la mesure de l'efficacité des systèmes de comptabilité de gestion (il existe pourtant des études sur les facteurs qui influencent la perception que les acteurs organisationnels ont de l'efficacité des systèmes).

En outre, l'efficacité elle-même est un facteur de contingence (Otley, 1995) : la mise en place d'un système de comptabilité de gestion sera favorisée par son efficacité réelle ou perçue. Par conséquent, les études sur la contingence souffrent de circularité – il est impossible d'utiliser le critère de l'efficacité pour évaluer l'adéquation des systèmes de comptabilité de gestion, car cette efficacité est elle-même un facteur de contingence.

Le problème de la circularité est plus vaste, car entre les facteurs de contingence et le système de comptabilité de gestion il y a une double relation de détermination (le système agira lui aussi sur les facteurs), et cet aspect pose de nouveaux problèmes. La relation en sens inverse, c'est-à-dire l'influence du système de contrôle sur les divers facteurs intérieurs ou extérieurs à l'entreprise fait l'objet une autre catégorie d'études. Sans doute faut-il admettre qu'un modèle qui réunisse tous les types de relations possibles entre les facteurs de contingence, les variables environnementales et la perception des acteurs serait trop complexe et impossible à tester empiriquement.

Les revues de littérature que nous avons mentionnées concluent à l'absence d'un cadre général pour l'analyse des relations entre facteurs de contingence et systèmes de comptabilité de gestion. Les résultats des différentes recherches sont contradictoires, et cela malgré la clarté et la précision des travaux fondateurs de Burns et Stalker, Woodward et Lawrence et Lorsch (Chapman, 1997). Ce qui semble poser problème ce n'est pas l'idée de contingence en soi, mais les différents schémas d'analyse proposés par les chercheurs.

Dans les recherches de type contingent, la comptabilité apparaît le plus souvent comme une technologie formelle et routinière, dont les principaux éléments sont présents dans les environnements stables et absents dans les environnements instables. Cela va à l'encontre d'une évidence : les systèmes de comptabilité sont omniprésents dans les entreprises modernes et y occupent une place centrale (Macintosh, 1994; Chapman, 1997).

Selon Covaleski et al. (1996), l'idée de base de la contingence est que les systèmes stricts de contrôle de gestion sont appropriés pour les organisations centralisées utilisant des technologies simples et agissant dans des environnements stables ; en revanche, les systèmes « lâches » de contrôle sont mieux adaptés aux organisations décentralisées confrontées à des environnements dynamiques et complexes.

Dans ce qui suit, après avoir présenté, dans une première étape, les deux classifications des recherches de type contingent qui nous semblent les plus pertinentes, celle de Fisher (1995; 1998) et celle de Gerdin et Greve (2004), nous recensons les principaux résultats de ces recherches à partir des revues de littérature de Otley (1980), Waterhouse et Tiessen (1978) et Chenhall (2003).

1.4.2. Classement des recherches

Fisher (1995; 1998) classe les études sur la contingence des systèmes de contrôle de gestion en quatre catégories, selon leur complexité.

Niveau 1 – analyse de la corrélation entre un facteur de contingence et une variable du système de contrôle de gestion, sans évaluation des effets sur les performances.

C'est un type de recherches caractéristique pour les débuts de la contingence, dont les conclusions principales sont les suivantes :

- relation entre l'interdépendance des centres et certains éléments du système de contrôle ; le rôle du système de contrôle reflète l'ajustement entre la demande d'information générée par l'interdépendance et l'offre du système de contrôle,
- relation entre la stratégie des centres de profit et le système de contrôle des dépenses discrétionnaires ; la pression budgétaire est plus forte dans les centres à croissance rapide,
- utilisation du système de contrôle pour la mise en place et la formulation de la stratégie,
- si les acteurs connaissent le processus de transformation, les entreprises pratiquent plutôt un contrôle des comportements.

Niveau 2 – effet conjoint d'un facteur de contingence et d'un mécanisme de contrôle de gestion sur une variable de résultat (en général la performance).

Des exemples de ce type de recherches sont donnés par (Ginzberg, 1980) ou (Simons, 1987). Parmi les conclusions auxquelles ce type de recherches aboutit nous pouvons mentionner :

- l'influence de la stabilité de l'environnement et de la routine technologique sur la conception du système de contrôle,
- l'impact de la stratégie des centres et du système de rémunération des responsables sur l'efficacité de l'organisation,

- la relation entre l'incertitude environnementale et la subjectivité du système de mesure des performances ; l'utilisation d'un système subjectif de mesure dans un environnement incertain mène à de meilleures performances,
- la relation entre la stratégie et le système de contrôle,
- la relation entre l'interdépendance des centres et le système de contrôle ;

Niveau 3 – liaison entre les mécanismes de contrôle de gestion (en tant que système), un facteur de contingence et les résultats.

La différence par rapport au deuxième niveau de complexité est que dans ce cas les mécanismes de contrôle de gestion sont appréhendés en tant que système et qu'il peut y avoir des relations de complémentarité ou de substitution entre les différents mécanismes.

Ces recherches, malgré leur potentiel, restent peu abondantes et leurs résultats empiriques relativement faibles. Elles arrivent cependant à quelques conclusions notables :

- influence de la technologie et de l'environnement sur la conception des systèmes de contrôle ; l'idée générale est que les organisations tendent, si possible, vers un système de contrôle mécaniste. Si la technologie est bien maîtrisée et l'environnement prévisible, le système de contrôle optimal sera formel et centralisé. Dans le cas où l'incertitude est grande, l'organisation utilisera un système de contrôle organique et subjectif,
- influence de l'environnement interne (dimension, diversité, degré de décentralisation) sur l'utilisation du système de contrôle budgétaire ; dans les organisations complexes, les budgets sont utilisés de manière administrative,
- approche systémique pour analyser l'interaction entre la stratégie concurrentielle, les mécanismes administratifs et de contrôle et la performance des centres. L'adéquation entre la stratégie et les mécanismes de contrôle mène à de meilleures performances.

Niveau 4 – prise en compte d'une multitude de facteurs de contingence et de leurs interactions pour déterminer quel sera le système optimal de contrôle de gestion.

Si les différents facteurs de contingence entrent en conflit (c'est-à-dire ils ne réclament pas un même type de système de contrôle), il faudra procéder à un arbitrage avant de concevoir le système ou mettre en place un système hybride, source de mauvaises performances (Gresov, 1989; Fisher et Govindarajan, 1993).

Gerdin et Greve (2004) considèrent que l'hétérogénéité souvent reprochée aux études de type contingent est due au fait que les formes d'adéquation analysées sont différentes. C'est pourquoi ils proposent un classement de ces études en fonction de la forme d'adéquation (ce qu'ils appellent *contingency fit*).

La dichotomie des formes de contingence proposée par Gerdin et Greve (2004) suppose plusieurs niveaux (figure 5).

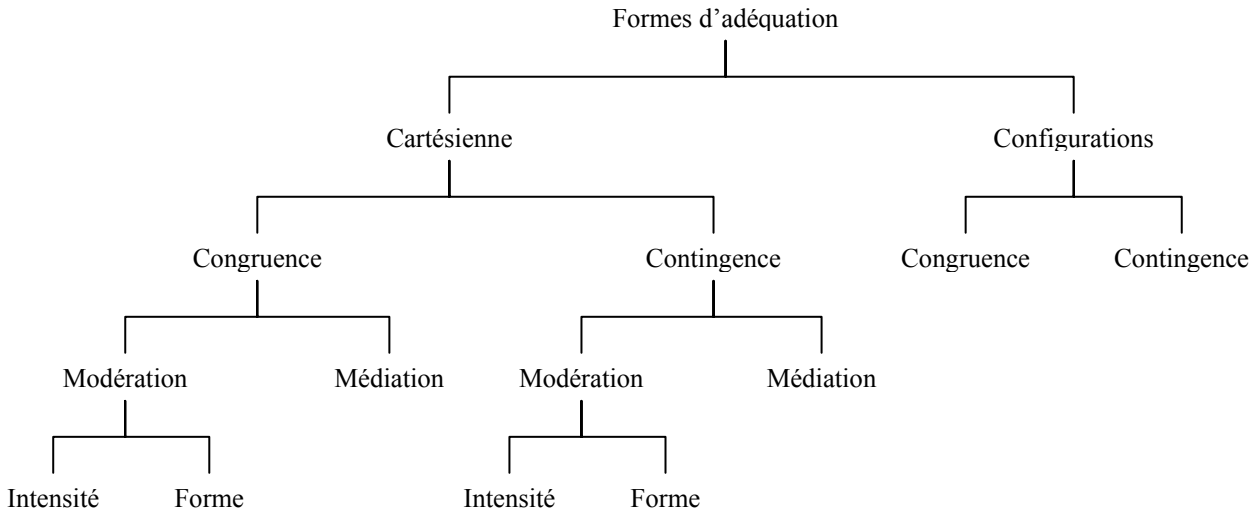


Figure 5 : Classement des formes de contingence

Premièrement il faut faire la différence entre l'approche cartésienne (où l'adaptation de la structure organisationnelle au contexte se fait en continu, ce qui permet des ajustements fréquents et de faible ampleur) et l'approche des configurations (où il y a seulement quelques états et degrés d'adéquation et l'organisation s'adapte en faisant des sauts d'un état à l'autre). Les travaux de Mintzberg (par exemple 2004), sont basés sur l'approche des configurations, ainsi que ceux de Meyer et al. (1993).

L'approche cartésienne suppose qu'un nombre limité de facteurs fournissent des explications générales pour la structure organisationnelle ; les relations et les changements sont continus. L'approche configurationnelle analyse simultanément un grand nombre de variables afin de comprendre les relations. Les organisations s'adaptent en choisissant parmi un nombre limité de configurations possibles. La tâche du chercheur est ici de comprendre quel type de structure est plus efficace dans différents contextes.

Au deuxième niveau, la congruence s'oppose à la contingence (Drazin et Van de Ven, 1985). La congruence considère que seulement les organisations bien adaptées peuvent survivre ; c'est pourquoi toutes les organisations qui existent sont forcément bien adaptées. Le parallèle avec la sélection naturelle de Darwin est évident (cf. Zimmerman, 2003). Dans ce cas, la mission du chercheur sera uniquement d'étudier la nature des rapports entre contexte et structure, sans se demander si ces rapports affectent la performance de l'organisation. La seconde approche (celle de la contingence proprement dite) admet plusieurs degrés d'adaptation. Le chercheur devra montrer qu'une plus grande adéquation détermine de meilleures performances.

Dans sa forme la plus simple, la théorie de la contingence suggère que la structure de l'organisation dépend de différents facteurs contextuels. Cette forme simple de contingence est en réalité la congruence, elle n'examine pas comment cette adaptation au contexte affecte la performance, mais suppose que l'adaptation est le résultat d'un processus de sélection naturelle au bout duquel seulement les organisations les plus performantes survivent. La recherche doit identifier dans ce cas les variables contextuelles et analyser l'effet de ces variables sur la structure. L'absence de la notion de performance est souvent considérée comme un défaut, car la survie n'équivaut pas toujours à la performance.

L'approche appelée ici contingente analyse l'adaptation comme un impact positif sur la performance dû à certaines combinaisons entre le contexte et la structure. Des firmes performantes et des firmes moins performantes existent, comme résultat d'une combinaison plus ou moins réussie entre le contexte et la structure. Le chercheur qui choisit cette approche doit expliquer cette influence sur la performance qui découle de l'interaction entre le contexte et la structure organisationnelle.

Le troisième niveau distingue la modération et la médiation (Shields et Shields, 1998; Luft et Shields, 2003), mais uniquement pour une adéquation de type cartésien. La modération signifie que les effets de la variable indépendante (facteurs de contingence) sur la variable dépendante (paramètres de la structure) subissent l'influence d'une variable modératrice. La médiation suppose que la relation entre les deux variables (indépendante et dépendante) s'accomplit par l'intermédiaire d'une autre variable.

Finalement, au quatrième niveau, au cadre de l'approche cartésienne modératrice, l'adéquation peut se fonder soit sur l'intensité de la liaison entre les variables (facteurs de contingence et paramètres de la structure) soit sur la forme de cette liaison (Venkatraman, 1989; Hartmann et Moers, 1999).

1.4.3. Périodisation des principaux apports

Dans sa revue de littérature, Chenhall (2003) divise en deux périodes principales les recherches sur la contingence des systèmes de comptabilité de gestion :

- une période qui commence avec la publication des travaux fondateurs dans des années 1960 et se termine dans les années 1980 ; les premières applications de la théorie de la contingence à la comptabilité apparaissent dans les années 1970 (Otley, 1980). Les recherches se focalisent ici sur l'influence de l'environnement, de la technologie, de la taille et de la structure de l'organisations sur les systèmes de comptabilité de gestion.
- la période d'après 1980 et jusqu'à présent ; pendant cette période, les chercheurs développent les arguments initiaux tout en les adaptant aux évolutions récentes et en identifiant de nouveaux facteurs de contingence – notamment la stratégie (Langfield-Smith, 1997).

1.4.3.1. Développements initiaux (avant 1980)

Les principales contributions de la première période seront résumées à partir des revues de littérature publiées à la fin des années 1970 par Waterhouse et Tiessen (1978) et par Otley (1980).

La recherche sur la contingence vise à construire un modèle capable d'expliquer la variation de l'efficacité de l'organisation, en établissant des liens entre le contexte de l'organisation, les caractéristiques de structure de celle-ci et finalement l'efficience des systèmes de comptabilité de gestion et de contrôle (Waterhouse et Tiessen, 1978).

L'approche contingente en comptabilité de gestion s'appuie sur la prémisse qu'il n'existe pas de système comptable optimal universel, qui s'applique indifféremment à toute organisation en toute circonstance. Il est suggéré plutôt que les particularités du système adéquat dépendront des caractéristiques de l'organisation. La théorie de la contingence doit donc identifier des aspects spécifiques du système comptable qui sont associés à certaines caractéristiques définies et prouver l'existence d'une liaison (Otley, 1980).

La recherche dans le domaine de la contingence s'est développée de deux façons distinctes (Otley, 1980) :

a. études aboutissant à un système de facteurs de contingence sans utiliser explicitement un cadre de ce type ; le développement de l'approche contingente est dû en partie à la

nécessité d'expliquer les résultats contradictoires des études adoptant initialement un point de vue universel (cf. Fisher, 1995, 1998) pour les trois types d'approches liées à la contingence.

b. formulation d'un cadre contingent et ensuite évaluation (théorique ou empirique) des hypothèses ; l'idée de base est qu'il n'existe pas de système idéal de comptabilité de gestion.

a. Dans le premier type d'études, les principaux facteurs de contingence qui émergent des recherches empiriques sont les suivants (Otley, 1980) :

- effet de la technologie – le plus simple et le plus ancien facteur de contingence est la technologie de production, qui apparaît dans les travaux fondateurs de Woodward. Le type de processus de production influe sur la méthode de répartition des charges et plus généralement sur le système d'information comptable,
- la structure organisationnelle – il y a par exemple une influence de la structure sur l'utilisation des budgets ; le type de contrôle budgétaire est en fonction de l'interdépendance entre centres de responsabilité, c'est-à-dire si l'interdépendance est grande, la gestion des budgets deviendra plus flexible (cf. Hopwood, 1972; Otley, 1978),
- l'effet de l'environnement – il s'agit par exemple du type de concurrence et des contraintes existantes. Khandwalla (1972) affirme que la sophistication des systèmes de comptabilité de gestion est influencée par l'intensité de la concurrence. Le type de concurrence (par les prix, par les produits etc.) et les contraintes de l'environnement ont un impact sur l'utilisation de ces systèmes (Khandwalla, 1972; Otley, 1978).

Ces trois catégories de variables jouent un rôle essentiel dans le développement des théories de la contingence. L'évolution de l'approche universelle vers l'approche contingente est déterminée (comme nous venons de le mentionner) par la nécessité d'expliquer certains résultats empiriques contradictoires, mais aussi par l'essor de la contingence dans la théorie générale des organisations.

b. La deuxième catégorie d'études adopte explicitement un schéma d'analyse de type contingent, dans des recherches empiriques ou des analyses théoriques.

Quelle que soit leur démarche (empirique ou théorique), elles ont des sources d'inspiration communes, à savoir les travaux sur la contingence dans la théorie des organisations. Ces études héritent donc des faiblesses de la théorie générale de la contingence des organisations : variables mal définies, hétérogénéité des structures, absence de mesures de

l'efficacité, méthodologie inadéquate (généralement questionnaires traités statistiquement) etc.

Dans le cadre des recherches empiriques, certains auteurs (Bruns et Waterhouse, 1975; Hayes, 1977) utilisent des facteurs de contingence dérivés des facteurs identifiés par les travaux fondateurs. Cette déclinaison des facteurs de contingence originels relève d'une démarche essentiellement subjective ; en outre, elle rend difficile la comparaison entre différentes études.

Hayes (1977) suggère trois principaux facteurs de contingence qui affectent les performances des départements (sous-unités) – l'interdépendance entre départements, les relations avec l'environnement et des facteurs internes aux départements. Chacun de ces facteurs est décomposé en plusieurs variables.

Bruns et Waterhouse (1975) affirment que les comportements liés aux budgets dépendent de certains aspects de la structure organisationnelle, dont la centralisation, l'autonomie et le degré de structuration des activités.

En général, les résultats des études empiriques sont peu convaincants : grande variété des variables employées, peu de ressemblance entre les études, insuffisances de la méthodologie utilisée (habituellement statistique). Finalement, la contingence est prouvée, mais les résultats restent imprécis.

A part les recherches empiriques, il y a également des analyses théoriques sur la contingence des systèmes de comptabilité de gestion.

A travers une telle analyse, Gordon et Miller (1976) proposent un cadre pour la conception des systèmes d'information comptable (*accounting information systems*) ; les grands types de facteurs de contingence sont l'environnement, les caractéristiques organisationnelles et le style de prise de décisions. Ils identifient trois types d'organisations, qu'ils appellent archétypes et que l'on pourrait rapprocher des configurations de Mintzberg (2004) : l'entreprise adaptative (*adaptive firm*), l'entreprise qui fonctionne à l'aveugle (*running blind firm*) et finalement la bureaucratie stagnante (*stagnant bureaucracy*).

Également par une analyse théorique, Amigoni (1978) identifie deux principaux facteurs de contingence pour les outils du contrôle de gestion : la complexité des relations entreprise / environnement et l'incertitude environnementale.

Les facteurs de contingence mis en évidence par les recherches de cette première période (jusqu'en 1980), sont les suivants (Otley, 1980) :

- le contexte organisationnel dans son ensemble (origine, taille, technologie, dépendance) – (Bruns et Waterhouse, 1975),
- l'environnement (dynamisme, hétérogénéité, incertitude, hostilité etc.) et les relations de l'organisation avec celui-ci – (Gordon et Miller, 1976; Hayes, 1977; Amigoni, 1978),
- le type de concurrence – (Khandwalla, 1972),
- les objectifs de l'organisation,
- le style de management,
- la technologie (variété et complexité des tâches, diversité de la gamme des produits),
- des facteurs liés à l'interdépendance entre départements (Hayes, 1977),
- des facteurs internes (Hayes, 1977).

Selon Waterhouse et Tiessen (1978), les facteurs de contingence appartiennent à deux catégories principales : la technologie et l'environnement.

Le modèle qui semble mieux résumer la vision de la technologie pendant cette première période est celui de Perrow, fondé sur deux dimensions : nombre de cas exceptionnels à traiter (variété) et analysabilité des cas exceptionnels (v. supra). Dans la variable technologique devraient être incluses également les conditions technologiques de l'environnement de l'organisation (Waterhouse et Tiessen, 1978).

Les facteurs liés à l'environnement relèvent soit de l'environnement externe de l'organisation, soit de son environnement interne (les facteurs physiques et sociaux à l'intérieur des frontières organisationnelles). Les facteurs de l'environnement se caractérisent par leur complexité et leur dynamisme

Le schéma proposé par Waterhouse et Tiessen (1978) introduit deux niveaux de contingence. Tout d'abord, le système de comptabilité de gestion est contingent par rapport à la structure organisationnelle ; à son tour, la structure organisationnelle dépend de la technologie et de l'environnement.

Les deux revues de littérature (Waterhouse et Tiessen, 1978; Otley, 1980) sur lesquelles nous nous sommes fondé pour résumer les apports initiaux de la recherche sur la contingence des systèmes de comptabilité de gestion énoncent également d'importantes critiques :

- manque de clarté dans la définition et la mesure des variables,
- l'efficacité organisationnelle est souvent négligée, bien que celle-ci doive en principe faire partie de la théorie de la contingence,

- il faudrait améliorer la clarté conceptuelle et la méthodologie de recherche (notamment la diversifier),
- ambiguïté des liaisons entre les facteurs de contingence et la conception des systèmes de comptabilité de gestion ; les résultats obtenus n'aboutissent pas à des recommandations applicables en pratique,
- l'idée que « tout dépend » sert souvent d'excuse pour éviter de proposer des modèles de systèmes de comptabilité de gestion au lieu d'inciter au contraire à des travaux de conception.

Pendant cette première période, le modèle sur lequel sont fondées la plupart des études est simple et linéaire : variables de contingence → structure organisationnelle → système d'information comptable → efficacité organisationnelle (Otley, 1980). Par ailleurs, aucune étude ne réunit ces quatre étapes ; l'efficacité de l'organisation est rarement mesurée.

Les modèles de contingence proposés concernent uniquement le système de comptabilité. Or, ce système devrait être étudié dans son contexte, car il représente seulement une partie du système d'information et de contrôle de l'entreprise (Otley, 1980; Covaleski et al., 1996).

Une approche linéaire est insuffisante, car le système d'information comptable subit l'influence des objectifs organisationnels et des autres processus de contrôle complémentaires. En outre, les facteurs de contingence agissent conjointement sur plusieurs aspects du contrôle et l'impact sur le système comptable est difficile à isoler. Le dernier concept du modèle, l'efficacité organisationnelle, est difficilement mesurable et sujet à de nombreuses variations, ce qui rend impossible la généralisation des résultats de ces études.

Selon Otley (1980) un modèle de contingence plus complexe est nécessaire (figure 6), qui sépare clairement les facteurs exogènes des variables contrôlables par l'organisation (telles que la structure). Ces variables ne seront plus considérées comme des facteurs de contingence, mais comme une partie intégrante du système de contrôle.

Les objectifs organisationnels font exception ; ils représentent un facteur de contingence, en raison de leur nature particulière (ils sont un critère d'évaluation de l'efficacité du système).

L'organisation s'adapte aux contingences en configurant les variables sur lesquelles elle peut agir. L'efficacité organisationnelle (qui mesure finalement la performance du système de contrôle) subit de nombreuses influences, dont celle des facteurs de contingence, mais aussi celle du système de contrôle mis en place.

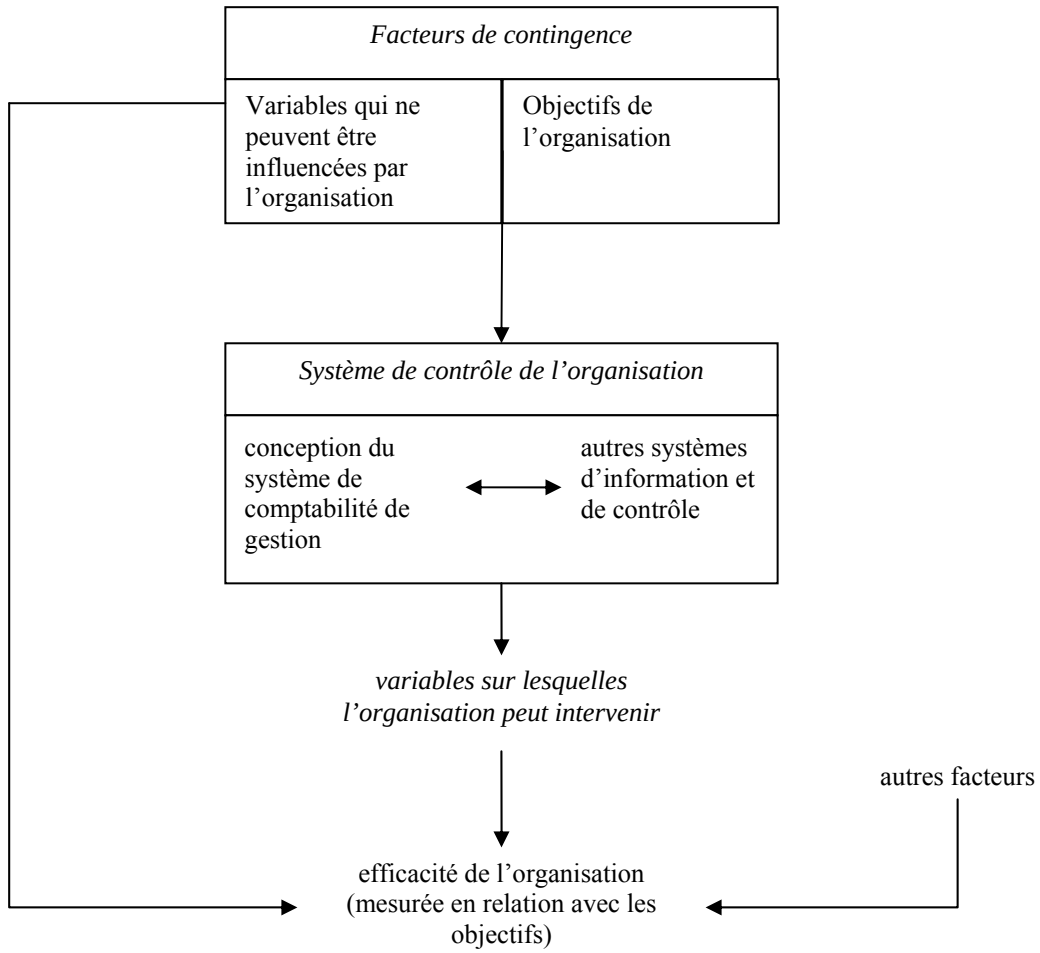


Figure 6 : Modèle de contingence proposé par Otley

1.4.3.2.Période contemporaine (après 1980)

La recherche basée sur les variables clé de contingence (environnement, technologie, taille, structure etc.) se prolonge après 1980 (Chenhall, 2003) ; elle tient compte des développements les plus récents de ces variables.

De nouveaux éléments sont venus s'ajouter au modèle. De nombreuses études analysent le rôle de la stratégie comme facteur de contingence (Langfield-Smith, 1997), d'autres examinent l'influence des nouvelles méthodes de gestion de la production (juste à temps, TQM etc.). Les recherches sur les contingences culturelles prennent une place importante (Harrison et McKinnon, 1999).

Parmi les évolutions relativement récentes nous pouvons mentionner également le développement des recherches sur la contingence des systèmes ABC (Gosselin, 1997; Krumwiede, 1998; Anderson et Young, 1999; Gosselin, 2000). D'autres innovations (coût cible, coût global etc.) ont reçu moins d'attention. Cependant la recherche sur la contingence

reste très diversifiée, car elle se penche sur de nombreux aspects contemporains liés aux systèmes de contrôle de gestion (processus budgétaire, utilisation d'indicateurs non-financiers, complexité des contrôles, confiance dans les mesures comptables, coûts stratégiques etc.).

La définition même des systèmes de contrôle de gestion évolue dans le temps : leur but n'est plus uniquement de procurer aux décideurs des informations formalisées, de nature essentiellement financière, mais s'élargit à d'autres types d'informations.

Traditionnellement, ces systèmes sont vus comme des instruments passifs qui fournissent de l'information aux managers pour la prise de décisions. C'est sur cette vision que s'appuient les recherches sur la contingence. Il existe également une approche plus sociologique des systèmes de comptabilité, dans laquelle ceux-ci jouent un rôle plus actif et sont impliqués dans des enjeux sociaux et politiques.

Idéalement, la recherche sur la contingence des systèmes de comptabilité de gestion et de contrôle devrait suivre en parallèle deux voies principales (Chenhall, 2003) :

- garder une continuité avec les recherches déjà accomplies, afin d'assurer une cohérence et améliorer la validité et la pertinence des résultats ; les études sur la contingence n'ont pas encore atteint une « masse critique » qui permette la confirmation indiscutable de ses résultats,
- prendre en considération les nouveaux développements concernant les systèmes de comptabilité de gestion et les facteurs de contingence.

Une importante critique visant la nature même des systèmes de comptabilité de gestion, telle qu'elle est appréhendée dans les recherches sur la contingence, concerne l'ambiguïté des concepts utilisés et le manque de cohérence et de clarté dans l'opérationnalisation et la mesure de ces concepts. En outre, ces systèmes devraient être analysés comme une partie des systèmes de contrôle plus étendus utilisés dans l'entreprise. Par ces deux critiques, Chenhall (2003) rejoint les conclusions auxquelles arrivent Waterhouse et Tiessen (1978) et Otley (1980), quelque vingt ans auparavant.

Les effets des systèmes de contrôle de gestion sont jugés par rapport à la mise en œuvre de ces systèmes, à leur utilité ou à certains aspects comportementaux et organisationnels (Chenhall, 2003). La liaison entre ces trois types d'effets est souvent

implicite : si un système est utile, cela veut dire qu'il sera réellement utilisé en pratique ; il satisfera ses utilisateurs, améliorera la prise de décisions et finalement permettra d'atteindre les buts de l'organisation.

Concernant l'utilité des systèmes de contrôle de gestion et leur mise en place, les chercheurs s'intéressent notamment à la façon dont ces systèmes fournissent des informations, à l'utilisation réelle des systèmes (Abernethy et Guthrie, 1994; Foster et Swenson, 1997; Anderson et Young, 1999), à l'utilité des informations fournies (Chenhall et Morris, 1986; Shields, 1995) ou à l'influence bénéfique des systèmes (Chenhall et Langfield-Smith, 1998).

Les effets sur les comportements sont particulièrement importants dans le management des ressources humaines. Améliorer le bien-être et la satisfaction des employés est un but louable en soi et on peut supposer qu'il aura des influences bénéfiques sur l'efficience de l'organisation. Peu d'études examinent l'effet de systèmes de contrôle de gestion sur la satisfaction des employés (Brownell, 1982; Chenhall, 1986; Banker et al., 1993). Diverses recherches analysent le lien, apparemment étroit, qui existe entre les systèmes de contrôle de gestion et le stress (Brownell et Hirst, 1986; Shields et al., 2000 etc).

Les aspects organisationnels des effets des systèmes de contrôle de gestion sont le plus souvent étudiés sur la base d'une autoévaluation des individus en termes de performance ou de réussite à atteindre les buts organisationnels. Cela pose certains problèmes en termes de validité des résultats de la recherche (Chenhall, 2003).

Les recherches sur la contingence étudient les systèmes de contrôle de gestion soit comme des variables dépendantes (soumises donc à différents facteurs de contingence) soit comme des variables indépendantes (qui jouent elles-mêmes le rôle de facteurs de contingence).

L'étude des effets des systèmes de contrôle de gestion pose plusieurs problèmes (Chenhall, 2003) :

- c'est par rapport à la performance de l'organisation que l'on juge généralement l'adéquation des systèmes de comptabilité : une bonne adéquation mène à de bonnes performances, tandis qu'une mauvaise adéquation réduit les performances. Or, si l'on considère que seules les organisations viables peuvent survivre, cela signifie que les performances de chaque organisation sont optimales dans son contexte spécifique. Cet aspect rejoint la discussion de Gerdin et Greve (2004) autour de la différence entre congruence et contingence,
- la liaison, souvent considérée comme implicite, entre utilité, utilisation réelle, satisfaction des utilisateurs et bonnes performances, est en réalité discutable – il y a des cas où

l'utilisation de certains systèmes ou les bonnes performances de l'organisation s'expliquent par d'autres critères que l'utilité ou la rationalité ; les apports de la théorie néo-institutionnelle peuvent se montrer dans ce sens particulièrement utiles,
- la définition de la performance organisationnelle est une autre question critique, en ce qui concerne la formulation des buts de l'organisation, la mesure de ces buts, l'existence de buts contradictoires et multiples etc.

Les facteurs étudiés par les recherches contemporaines sur la contingence des systèmes de contrôle de gestion sont sensiblement les mêmes que ceux identifiés par les travaux fondateurs ou par les recherches plus anciennes :
- l'environnement externe,
- la technologie,
- les technologies contemporaines,
- la structure organisationnelle,
- la taille,
- la stratégie,
- la culture.

a. Environnement externe

L'environnement est une variable fondamentale dans les recherches de type contingent, dont la dimension la plus fréquemment étudiée est l'incertitude (Chapman, 1997; Chenhall, 2003). Dans les études récentes, l'incertitude de l'environnement est mise en relation avec divers aspects des systèmes de contrôle de gestion :
- utilisation d'informations diversifiées (Gordon et Narayanan, 1984; Chenhall et Morris, 1986; Chong et Chong, 1997),
- importance du délai d'obtention des informations (Chenhall et Morris, 1986),
- mesure subjective des performances et utilisation prioritaire des indicateurs non-financiers,
- processus budgétaire participatif.

D'autres chercheurs découvrent qu'une grande incertitude de l'environnement est associée avec un rôle accru des budgets dans l'évaluation et l'explication des variations, mais également avec la participation des employés et des relations interpersonnelles développées entre supérieurs et subordonnés.

La relation entre l'environnement et les systèmes de contrôle de gestion peut être résumée par trois propositions (Chenhall, 2003) :

- plus l'environnement est incertain, plus le système de contrôle de gestion est ouvert et orienté vers l'extérieur,
- plus l'environnement est hostile et turbulent, plus les décideurs s'appuient sur des systèmes formels de contrôle et des budgets traditionnels,
- si un système de contrôle de gestion strict, fondé sur des indicateurs financiers, est utilisé dans un environnement incertain, il est associé à des relations interpersonnelles fortes et flexibles.

Les recherches sur l'impact de l'environnement sont difficiles à comparer, car elles emploient des mesures différentes pour les mêmes concepts. Par exemple, l'incertitude environnementale est opérationnalisée chez Gordon et Narayanan (1984) à travers l'intensité de la concurrence, la nature dynamique et imprévisible de l'environnement externe et la portée des changements. Chenhall et Morris (1986) mesurent l'incertitude par l'absence d'informations sur l'environnement externe, l'impossibilité d'évaluer l'impact de l'environnement sur le succès ou l'échec de l'entreprise et l'impossibilité de connaître le résultat des décisions.

b. Technologie

La technologie, comme notion générale, est mesurée par sa complexité, l'incertitude (analysabilité) des tâches à effectuer et l'interdépendance entre les sous-systèmes (Chenhall, 2003). Un degré élevé d'automatisation et de standardisation des processus sera associé à des systèmes de comptabilité et contrôle formels et traditionnels et à une utilisation extensive des budgets. Le *slack* budgétaire sera moins répandu. Si les tâches à effectuer sont facilement analysables, les dirigeants auront tendance à employer des systèmes standardisés de contrôle. Au contraire, si les tâches sont difficiles et variables, les indicateurs comptables de la performance seront moins utilisés (Hirst, 1983). Dans le cas des technologies avec beaucoup d'exceptions, où les tâches sont difficilement analysables, l'accent sera mis sur le contrôle des comportements (Abernethy et Brownell, 1997).

La relation entre la technologie et les systèmes de contrôle de gestion peut être résumée par les propositions suivantes (Chenhall, 2003) :

- plus les technologies sont caractérisées par des processus standardisés et automatisés, plus le contrôle est formel, fondé sur le contrôle des processus, des budgets traditionnels, avec un *slack* budgétaire réduit,

- plus les tâches sont incertaines, variables et difficilement analysables, plus le contrôle est informel – moindre utilisation des procédures opérationnelles, des programmes et des plans, des indicateurs comptables ; une participation plus forte au processus budgétaire, le contrôle s'exerce sur les comportements et on utilise des sources variées d'information,
- plus l'interdépendance entre les sous-systèmes est forte, plus le contrôle est informel – utilisation limitée des procédures, coordination informelle, peu d'importance accordée aux budgets, interactions fréquentes entre subalternes et supérieurs, utilité des systèmes de comptabilité et de contrôle agrégés et intégrés.

Le fait que l'incertitude représente un aspect essentiel de l'environnement et de la technologie mène à une ambiguïté entre l'incertitude environnementale et l'incertitude technologique dans la recherche sur la contingence des systèmes de comptabilité de gestion.

c. Technologies contemporaines

Au cours des vingt dernières années, la recherche sur la contingence des systèmes de contrôle de gestion a commencé à prendre en considération le rôle des méthodes modernes de gestion de la production – juste à temps, qualité totale etc. Il s'agit d'un nouveau développement des schémas de recherche de type contingent déjà utilisés dans le cas général de la technologie comme facteur de contingence (Chenhall, 2003).

Les méthodes modernes de gestion de la production se caractérisent par des tâches qui sont très variables et difficilement analysables ; les plus adéquats seront donc ici les systèmes de contrôle organiques, ouverts et informels. Cela a été démontré pour le juste à temps (Kalagnanam et Lindsay, 1999) et pour la qualité totale (Chenhall, 1997). Le rapport entre les méthodes modernes de gestion de la production et l'utilisation des indicateurs non-financiers reste ambigu.

Les propositions qui résument la relation entre les méthodes avancées de production et les systèmes de comptabilité de gestion sont les suivantes (Chenhall, 2003) :

- les méthodes modernes de gestion de la production sont associées avec la mise en place de systèmes de comptabilité et de contrôle élargis, ouverts, flexibles, qui exploitent largement les informations externes ; le rôle des indicateurs non-financiers est important,
- la combinaison entre les méthodes modernes de gestion de la production et l'utilisation d'indicateurs non-financiers conduit à de bonnes performances si ces indicateurs font partie des schémas de rémunération,
- les partenariats clients / fournisseurs s'associent à l'utilisation d'indicateurs non-financiers, des relations informelles et des interactions à travers la chaîne de valeur.

d. Structure organisationnelle

La structure organisationnelle concerne la définition formelle des différents rôles des membres de l'organisation ou des tâches que différents groupes doivent accomplir, pour assurer le bon fonctionnement de l'organisation. La structure a des influences sur l'efficience du travail, la motivation des individus et les flux d'information (Chenhall, 2003).

Dans les travaux fondateurs de Lawrence et Lorsch, la structure apparaît dans l'opposition entre intégration et différenciation ; toujours parmi les fondateurs de la contingence, Burns et Stalker opposent structures mécaniste et organique.

Les grandes organisations décentralisées semblent utiliser des systèmes de comptabilité et de contrôle de gestion traditionnels, plus formels (Chenhall et Morris, 1986). Les structures organiques ont besoin de systèmes de comptabilité ouverts et flexibles (Gordon et Narayanan, 1984). Quant à la méthode ABC, elle est adoptée et mise en place plutôt dans des organisations mécanistes (Gosselin, 1997).

Les propositions qui résument la relation entre structure organisationnelle et système de comptabilité de gestion sont les suivantes (Chenhall, 2003) :

- les grandes organisations, diversifiées et avec une technologie sophistiquée, semblent privilégier les systèmes de contrôle de gestion plus formels et traditionnels,
- dans les départements où l'incertitude des tâches à accomplir est plus grande, le processus budgétaire est participatif ; les départements qui sont confrontés avec l'incertitude de l'environnement externe utilisent des systèmes de contrôle de gestion plus ouverts et informels,
- dans les organisations décentralisées et différenciées (dans le sens de Lawrence et Lorsch), le processus budgétaire est participatif,
- la décentralisation s'associe à l'agrégation et l'intégration des systèmes de contrôle de gestion.

Pour appréhender la structure organisationnelle, plusieurs mesures sont utilisées : décentralisation et autorité (Chenhall et Morris, 1986; Libby et Waterhouse, 1996), structuration des activités, interdépendance (Chenhall et Morris, 1986) et opposition organique / mécaniste (Gordon et Narayanan, 1984).

e. Taille

Dans le temps, l'augmentation de la taille a permis aux entreprises d'améliorer leur efficience et a créé les prémisses pour la spécialisation et la division du travail. Les grandes organisations tendent à mieux contrôler leur environnement et réduisent l'incertitude des

tâches par la production de masse (Chenhall, 2003). Les études sur la contingence des systèmes de contrôle de gestion qui considèrent la taille comme facteur sont peu nombreuses.

Chenhall (2003) résume les résultats de ces études par les trois propositions suivantes :

- dans les grandes organisations, l'activité d'exploitation est diversifiée, les procédures sont formalisées et les fonctions spécialisées ;
- la structure des grandes organisations est scindée en divisions ;
- dans les grandes organisations les budgets jouent un rôle important, le processus budgétaire est participatif et les systèmes de contrôle de gestion sont sophistiqués.

f. Stratégie

La stratégie est différente des autres facteurs de contingence (Chenhall, 2003). Ce n'est pas un élément du contexte, mais plutôt un moyen par lequel les dirigeants peuvent influencer d'autres variables (liées à l'environnement externe, aux technologies, à la structure et finalement aux systèmes de contrôle de gestion).

La recherche sur les systèmes de contrôle de gestion a reconnu récemment que les managers peuvent faire des choix stratégiques, à travers lesquels ils positionnent l'organisation par rapport à de différentes variables, notamment de l'environnement. Quelle que soit la stratégie choisie, la recherche de type contingent montre que certains types de systèmes de contrôle de gestion sont plus adéquats en relation avec certaines stratégies.

Dans les recherches sur la contingence, les scientifiques adoptent différentes classifications des stratégies (Langfield-Smith, 1997) :

- la classification de Miles et Snow (*prospectors*, *defenders*, *analysers*, *reactors*) – (cf. par exemple Miles et al., 1978; Miles et Snow, 1984) ; cette classification est utilisée dans les travaux de Gosselin (1997; 2000),
- la classification de Porter (différenciation / domination par les coûts),
- la classification de Miller et Friesen qui distinguent les firmes entrepreneuriales (*entrepreneurial*) et les firmes conservatrices (*conservative*),
- la classification de Gupta et Govindarajan (1984), qui identifient des stratégies de construction (*build*), de maintien (*hold*) et de récolte (*harvest*).

Généralement, pour les stratégies des *defenders*, les stratégies conservatrices, de domination par les coûts ou de récolte, ce qui fonctionne le mieux, ce sont des systèmes de contrôle centralisés, une organisation spécialisée et formalisée du travail et des mécanismes simples de coordination. Inversement, les stratégies des *prospectors*, les stratégies entrepreneuriales, de différentiation ou de construction, devraient être associées à des

structures et des processus flexibles, d'où les procédures standardisées soient absentes, avec un système de contrôle décentralisé et orienté vers la mesure des résultats, une coordination complexe d'équipes de projets etc. (Chenhall, 2003).

Les propositions qui résument la relation entre la stratégie et le système de contrôle de gestion sont les suivantes (Chenhall, 2003) :

- les stratégies entrepreneuriales sont associées à des systèmes formels de contrôle de gestion et à une manière informelle de prise de décision et de communication,
- les stratégies des *defenders*, les stratégies de récolte et de domination par les coûts sont associées à des systèmes formels de mesure des performances englobant un contrôle budgétaire strict ; au contraire, les stratégies des *prospectors* demandent des systèmes de contrôle de gestion informels ouverts, caractérisés par des contrôles à long terme plus subjectifs et une utilisation interactive des budgets.

g. Culture

La relation entre la conception des systèmes de contrôle de gestion et la culture nationale représente une extension de la recherche sur la contingence dans le domaine de la sociologie (Chenhall, 2003).

La recherche sur la contingence culturelle représente à notre avis un cas à part dans le développement des théories de la contingence des systèmes de comptabilité de gestion. En effet, il est difficile de considérer la culture comme un facteur de contingence comme tous les autres, elle représente plutôt un contexte d'interprétation (D'Iribarne, 2002), un système qui donne du sens aux actions humaines (Hofstede, 1994), un modèle global.

Nous ne nous attarderons pas ici sur les contingences culturelles, car pour notre travail scientifique nous abandonnons volontairement cette piste. Notre recherche parle du phénomène de la répartition des charges indirectes en tant qu'objet des discours et pratique organisationnelle, tandis que la culture, en tant que « programmation mentale collective » agit à un niveau beaucoup plus profond, que nous n'avons pas la prétention d'explorer.

Sans aucun doute, la recherche contemporaine sur la contingence des systèmes de comptabilité de gestion suit la lignée de la recherche traditionnelle, tout en tenant compte des évolutions récentes concernant les différentes variables. Les facteurs de contingence sont en général les mêmes, sauf que l'environnement devient de plus en plus incertain et complexe, et les technologies aussi. La structure organisationnelle évolue vers des formes plus organiques et donne plus d'importance et de pouvoirs aux individus.

Afin de comprendre les évolutions récentes des facteurs de contingence et leurs impact sur les systèmes de comptabilité de gestion, les résultats des précédentes recherches peuvent se montrer utiles (Chenhall, 2003). Par exemple, Kalagnanam et Lindsay (1999) mettent en œuvre les idées de Woodward pour développer leur théorie sur l'importance du contrôle organique dans un environnement de production organisé en juste-à-temps.

Pour évoluer, la recherche sur la contingence des systèmes de contrôle de gestion devrait intégrer les apports d'autres théories des organisations, ainsi que des apports d'autres disciplines (Chenhall, 2003).

2. Brève histoire de la répartition des charges indirectes

Un détour par l'histoire de la comptabilité de gestion fait ressortir l'ancienneté et la continuité des dilemmes liées à la répartition, ainsi que la persistance des questions qui s'y rapportent, questions nées avec la découverte des frais généraux.

La dialectique entre pratiques et discours de la répartition guide ici notre propos ; celle-ci est d'autant plus visible avec le recul offert par la perspective historique. L'évolution des pratiques et le développement des discours (notamment l'apparition des théories) sont indissociables et leurs rapports complexes ; cela devient évident en comparant les cas français, britanniques et américains, où ces rapports se manifestent de façon différente.

Au cours de ce chapitre, en compilant plusieurs sources secondaires, nous tâchons de rédiger une histoire générale et très succincte du phénomène de la répartition (première section). Le champ de notre étude se limite à trois pays, que nous considérons comme les plus représentatifs dans le domaine de la comptabilité de gestion : la France, la Grande Bretagne et les Etats-Unis. Notre travail porte dans le temps sur une période située (approximativement) entre le 18e siècle et les années 1950-1960. Contraint en partie par l'état de la recherche historique existante (cf. Carmona, 2005), nous faisons la part belle au 19e siècle. A de nombreuses reprises nous sommes amené à dépasser le cadre de la répartition proprement-dite pour la situer tout d'abord dans l'ensemble plus général de la comptabilité et du contrôle de gestion et ensuite dans son cadre économique et social.

Nous terminons cette brève histoire de la répartition par ce que nous considérons comme une singularité : les essais répétés d'harmoniser, voire normaliser la répartition des frais généraux (deuxième section).

2.1. Evolution de la répartition dans le temps

La répartition des charges indirectes occupe une place centrale dans l'histoire de la comptabilité de gestion, qu'il s'agisse de la France, de la Grande Bretagne ou des Etats-Unis. Néanmoins, chacun de ces pays présente ses propres spécificités, concernant d'une part les rapports qui s'y établissent entre théories et pratiques et d'autre part la chronologie des différents événements.

2.1.1. La France

Selon Nikitin (1992), en France les débats sur les frais généraux se font jour dans les années 1830, chez Saint-Gobain et Decazeville. La distinction charges variables / charges

fixes et charges directes / charges indirectes devient un outil d'aide à la décision plus tard, dans la seconde moitié du 19e siècle.

Nous suivrons l'histoire de la répartition en France à travers plusieurs cas : tout d'abord le cas de Saint-Gobain, le plus connu parmi les historiens et aussi le mieux documenté et ensuite les cas Decazeville, Baccarat, Pechiney et Berliet.

2.1.1.1. Saint-Gobain, 150 ans de comptabilité de gestion

Parmi les entreprises françaises, Saint-Gobain est sans doute la plus étudiée par les historiens de la comptabilité, en raison de son riche passé, mais aussi en raison de la disponibilité et de la bonne conservation de ses archives. Les recherches déjà effectuées – notamment (Nikitin, 1992) et (Zimnovitch, 1997) – donnent une image quasi complète de la comptabilité de gestion à partir du début du 19e siècle et jusqu'aux années 1960, c'est-à-dire sur une période d'environ 150 ans.

Chez Saint-Gobain, deux préoccupations essentielles commencent à se manifester au début du 19e siècle (Nikitin, 1992) :

- l'investissement dont on cherche à évaluer la rentabilité et la dépréciation ;
- les coûts dont on analyse les composants, dont on prévoit la procédure de comptabilisation et que l'on présente synthétiquement aux décideurs.

La comptabilité de gestion s'impose à partir de 1820 et comporte un système de calcul des prix de revient – prix de revient comptable (Zimnovitch, 1997) –, dont certaines caractéristiques méritent d'être mentionnées :

- constat de l'impact du volume de production sur les variations de prix de revient en raison des charges fixes ;
- souci de permanence des méthodes pour permettre la comparabilité des résultats ;
- actualisation des sommes investies permettant le calcul du délai de récupération ;
- mise en place de procédures d'amortissement.

Entre 1832 et 1834 il y a des débats sur la répartition des frais généraux, elle devient un problème important dans le conseil d'administration ; les solutions consécutivement proposées sont les suivantes :

- selon la production ; cette variante présente certains inconvénients, car il y a des années où l'on ne produit pas, car on vend du stock ; on fait donc supporter les frais généraux aux centres qui produisent ;

- selon les capitaux engagés ; l'inconvénient est que l'on impute des frais généraux à des départements qui ne fonctionnent pas ;
- mesure de la production en coûts directs.

A l'époque, le but du calcul du prix de revient est d'établir un plan de production en comparant le prix de vente au prix de revient pour chaque produit. On se pose le problème d'intégrer le coût des capitaux dans le prix de revient. On reconnaît aussi que la répartition des frais généraux a une incidence sur le calcul des prix de revient et donc sur les prix de vente.

La démarche de calcul des coûts de production et coûts de revient est semblable à celle que l'on utilise de nos jours en France et s'organise en trois cycles distincts : approvisionnement, production et hors-production. Les dirigeants se posent le problème des prix de cession interne ; les variantes envisagées sont basées soit sur le prix de revient, soit sur le prix de marché.

Un véritable système d'information à plusieurs composants, visant à un pilotage efficace, se met en place dans les années 1830 – calcul des coûts, surveillance des performances (ouvriers et établissements) ; suivi des créances, analyse des processus de production.

Quelques dizaines d'années plus tard, en 1872, on introduit un plan de comptes commun à toutes les usines, complété par un manuel interne. Le système comptable est intégré, il permet à la fois le calcul des prix de revient et le recensement des mouvements des fonds, des biens, des dettes et des créances.

Saint-Gobain utilise la méthode des prix de convention (qui sont en fait les prix réels de l'année précédente) pour valoriser les produits vendus et les emballages ; la régularisation se fait à la fin de l'exercice. Cette méthode est abandonnée pendant l'entre deux guerres, mais elle est réintroduite en 1943 sous la forme du contrôle budgétaire.

La comptabilité de Saint-Gobain emploie des comptes d'ordre (que l'on peut rapprocher des centres d'analyse) pour le travail des machines, le travail des équipes, les divers ateliers etc.

Entre 1921 et 1930, l'entreprise traverse une période difficile, la politique de diversification conduit à de mauvais résultats et à la baisse de la rentabilité. Cela pousse les dirigeants à essayer de rénover la gestion ; cette tâche est confiée successivement à plusieurs équipes d'ingénieurs conseil :

- en 1933 – étude sur les prix de revient qui aboutit à une critique des méthodes de calcul des coûts existantes et à la proposition d'une nouvelle démarche, fondée sur des coûts partiels, qui ne sera pas appliquée en pratique ;
- en 1938 – réorganisation effective de la comptabilité ;
- en 1941 – mission visant à décentraliser l'action de la direction et déléguer davantage, mais également à mettre en place une organisation qui facilite le contrôle. On estime que l'efficacité dépend essentiellement de la vitesse d'obtention des informations. Le système de calcul des prix de revient est critiqué, car il est considéré comme inadapté aux besoins des responsables. On envisage également de responsabiliser davantage le personnel par la prise en compte du niveau de l'activité (utilisation de taux horaires préétablis et calcul séparé du coût de la sous activité).

La comptabilité industrielle est profondément réformée en 1946, après la fin de la seconde guerre mondiale. Les prix de revient sont calculés désormais exclusivement à partir des dépenses réelles comptabilisées. Des taux d'abonnement sont utilisés pour l'imputation de certaines charges, taux révisables au cours de l'exercice. La liaison entre la comptabilité générale (c'est-à-dire les charges enregistrées par nature) et la comptabilité industrielle (charges par atelier) se fait à l'aide d'un tableau appelé « débit à exploitation », où l'on constate l'influence de la méthode de répartition des charges indirectes créée par Rimailho[14]. Il n'y a pourtant pas de préoccupation pour assurer l'homogénéité des sections ; la définition de la responsabilité au niveau des sections, ainsi que le calcul des unités d'œuvre sont ignorés.

En 1956, un cabinet de conseil réalise une étude pour la mise en place des coûts standard ; ce système suppose entre autres le découpage en sections homogènes (selon le modèle proposé par la Cegos) et la distinction entre charges variables et charges fixes. Le cabinet interviendra chez Saint-Gobain entre 1957 et 1964. Le manuel de gestion budgétaire rédigé en 1964 détaille le calcul des prix de revient par la partie double avec des comptes réfléchis (en conformité avec le PCG).

2.1.1.2. L'évolution de la comptabilité de gestion en France à travers quatre cas

D'autres entreprises font l'objet d'études sur des périodes de temps moins longues. C'est le cas par exemple de Decazeville ou Baccarat, dont Nikitin (1992) étudie le système de

[14] Il s'agit de la méthode des sections homogènes, dont l'apparition et la diffusion seront discutées plus tard dans ce chapitre.

comptabilité de gestion au 19e siècle, mais aussi de Pechiney, Berliet ou Renault au 20e siècle, étudiées par Zimnovitch (1997).

Le système comptable mis en place chez Decazeville, une entreprise de sidérurgie fondée en 1826, a pour objectif essentiel de renforcer le contrôle interne – calcul des coûts, contrôle de la qualité des produits finis, productivité des ouvriers, contrôle de la réception et de l'utilisation des matières premières, prise de décisions concernant les procédés de fabrication. Les dirigeants essaient d'introduire un système comptable dont les amendements successifs permettront d'aller vers des niveaux de détail suffisants pour identifier les causes de chaque dysfonctionnement. Les principes du système de gestion chez Decazeville sont donc les suivants : méthode analytique, transparence, objectifs à long terme, démarche prévisionnelle, ordre, prudence.

Les procédures d'élaboration du système comptable supposent :

- la tenue des livres dont le régisseur-caissier tire ponctuellement les rapports pour les dirigeants ;
- formalisation progressive des rapports ;
- ouverture de nouveaux comptes et définition de nouvelles écritures pour produire plus efficacement et rationnellement les rapports.

Le calcul des prix de revient, au moins au début, se fait de façon extra-comptable. A la base de ce calcul se trouve le prix d'exploitation, qui représente la somme de toutes les charges directes et qui est déterminé à chaque stade du processus de production. Les différents composants du prix de revient sont calculés à l'aide de prix de convention, fondés sur des coûts réels constatés sur un ou trois ans ; ces prix de convention servent également de prix de cession interne, mais par la suite ce rôle est remis en cause et finalement supprimé.

Les prix de revient se calculent compte tenu d'une activité normale. Dans un premier temps, les frais généraux apparaissent dans le compte de profits et pertes, à côté des résultats pour chaque type de produit ; par la suite, les comptes des produits sont chargés des frais généraux. Les frais généraux incorporés aux prix de revient incluent les charges financières et les amortissements ; on distingue ces frais généraux des charges exceptionnelles. Les méthodes utilisées pour imputer et mesurer les frais généraux varient dans le temps.

La direction est consciente de l'impact du volume de l'activité sur les prix de revient unitaires : les frais généraux font l'objet d'une imputation rationnelle et leur répartition tient compte des quantités produites.

Dans le système de contrôle de gestion, les coûts font l'objet d'une utilisation différenciée :

- pour l'établissement des prix de vente on utilise les prix de revient après répartition des frais généraux ;
- pour apprécier les performances de chaque étape de production, le coût direct est suffisant.

Comme nous l'avons montré, chez Decazeville, le système de contrôle de gestion est assez développé. Ainsi, les rapports annuels du directeur au conseil d'administration constituent un véritable système d'aide à la décision, qui analyse le bénéfice, la solvabilité et différents postes du bilan. On calcule également un besoin en fonds de roulement et un besoin en fonds de roulement normatif (par une mise en relation avec le volume de l'activité). Il existe un embryon de tableau de financement, sous la forme d'un bilan différentiel. A l'analyse financière s'ajoute une analyse de l'exploitation par le calcul de rendements et l'explication des écarts sur prix de revient.

Les cristalleries de Baccarat, fondées en 1764, deviennent en 1824 une société par actions. Pierre-Antoine Godard, dirigeant chez Baccarat, mais également théoricien (il publie un traité de comptabilité en 1827), a une contribution essentielle au développement du système comptable.

Ce système reconnaît la non proportionnalité entre les ventes et le bénéfice obtenu, en raison des charges fixes. On calcule des écarts entre plusieurs valeurs réelles et on les décompose en écarts sur charges fixes, sur charges variables et sur volume. On analyse également la façon dont les charges fixes pèsent sur le total des coûts de l'entreprise.

La structure des charges comprend (à part les matières premières et les remises accordées) des frais de fabrication, des charges de transport et emballage, des intérêts des capitaux, des frais généraux et des dépenses extraordinaires.

Vers 1860 on met en place le calcul des prix de revient (sous la forme de prix moyens). Ces prix, déterminés pour 100 kg de cristal sont composés de plusieurs éléments : matières, main d'œuvre des verriers, combustibles, autres charges de main d'œuvre, outils, intérêts et frais généraux répartis à la base du volume moyen de production.

En général, la comptabilité industrielle française s'affirme à partir des années 1840 ; elle essaie d'adapter le système de la partie double des marchands aux besoins des industriels, en leur permettant de déterminer des prix de revient (Nikitin, 1992). Elle traite simultanément deux types de problèmes :

- définition et calcul des grandeurs apparues avec l'activité industrielle ;
- obtention des données destinées à ces calculs dans la comptabilité à partie double.

Pechiney est une entreprise formée en 1921 par la fusion de deux sociétés : Pechiney & Cie (PCAC) et Société Electro-Métallurgique Française (ou SEMF).

Pechiney & Cie (PCAC) met en place un système de comptabilité dès 1856. Les procédures de répartition des frais généraux font l'objet de débats au sein du conseil d'administration dès la fin du 19e siècle. Chez la SEMF, la comptabilité semble plus désorganisée.

Plus tard, dans les années 1920, après la constitution de Pechiney, dans son système de gestion il y a une distinction claire entre les prix de revient comptables et les prix de revient techniques.

Le calcul du prix de revient comptable est intégré à la comptabilité en partie double et accompli par le service comptable.

Le prix de revient technique est obtenu par des calculs relativement complexes. Il est le reflet du processus de fabrication et doit permettre des comparaisons faciles entre les différentes usines. Les matières premières sont évaluées à des prix de convention. Les frais généraux d'établissement (main d'œuvre auxiliaire, frais d'entretien) sont inclus dans le prix de revient à l'aide de taux d'abonnement : la main d'œuvre auxiliaire au prorata de la valeur de la main d'œuvre directe et les frais d'entretien en fonction des quantités fabriquées. La répartition des frais généraux est affinée à partir de 1930. Les frais généraux de l'administration centrale sont incorporés tardivement dans les prix de revient (à partir de 1950).

En 1947 on généralise l'usage des comptes de gestion. Il s'agit notamment de :

- un compte de gestion industrielle, que l'on débite par le prix de revient industriel moyen et que l'on crédite par un prix de revient de passage,
- un compte de gestion commerciale, que l'on débite par le même prix de passage auquel on ajoute les frais du siège et les frais commerciaux et que l'on crédite par le prix de vente.

Ce système met en évidence les performance des responsables et facilite la comparaison entre les usines (puisque les prix de passage, calculés sur la base d'un prix de revient prévisionnel, sont identiques).

Chez Pechiney, l'introduction des prix standard rencontre des difficultés, dues notamment au souci de préserver la continuité des méthodes. L'utilisation des standards se généralise néanmoins dans les années 1960.

Berliet (constructeur automobile) calcule des prix de revient à partir de 1895 ; ces prix de revient sont en phase avec son développement. Entre 1905 et 1914, l'entreprise se trouve en pleine expansion et son système de fabrication nécessite l'étude et le contrôle stricts des prix de revient.

Entre 1914 et 1918, l'activité de Berliet subit les effets de la guerre. Les autorités de l'Etat, dont Berliet est un fournisseur important, exercent des pressions pour abaisser les coûts, améliorer la productivité et introduire une organisation rationnelle. Les méthodes comptables de calcul des prix de revient sont souvent dénoncées.

Après la première guerre mondiale (entre 1919 et 1922), Berliet traverse un période de crise, due à la mauvaise conjoncture économique et à des investissements peu judicieux. En 1921 une nouvelle direction s'installe et en 1922 apparaît un service des prix de revient qui mettra en place un système de comptabilité industrielle satisfaisant. La mission de ce service est d'organiser et de surveiller la comptabilité industrielle et de fournir des informations sur le fonctionnement de l'entreprise. Malgré les indications de Berliet lui-même, la comptabilité en prix standard n'est pas appliquée. L'imputation des frais généraux se fait de manière plutôt rudimentaire, à l'aide de coefficients basés sur les charges de main d'œuvre.

Entre 1923 et 1930, le système semble bien fonctionner. L'activité de l'entreprise est mieux contrôlée, l'organisation s'améliore, ainsi que la discipline de travail ; on introduit des indicateurs de performance de la main d'œuvre. Les prix de revient doivent aider aux décisions commerciales et stratégiques (par exemple l'établissement des prix de vente).

En 1930, Berliet reprend le contrôle de la société ; la crise économique conduit en 1936 à un conflit social. Pendant l'Occupation, l'entreprise est réquisitionnée. Plus tard, à la Libération, les prix de vente sont bloqués par l'Etat et le prix de revient perd ainsi sa fonction de support pour l'établissement de prix de vente. A partir des années 1950, on constate une augmentation de la demande et de la production industrielle. En 1960 est créé un service « analyse de gestion « qui introduit les prix standard, l'analyse des écarts et une présentation des résultats proche du direct costing.

Chez Renault (dont l'histoire commence en 1898), la réduction des frais généraux est un préoccupation constante. A partir de 1916 des voix s'élèvent contre l'imputation des frais généraux sur la base de la main d'œuvre directe ; d'autres clés de répartition sont envisagées. En 1918 on suggère de ventiler les frais généraux à partir des prestations effectuées par les centres de responsabilité où ils ont été comptabilisés.

La crise des années 1930 s'accompagne d'un regain d'intérêt pour le calcul d'un prix de revient exact. Ce prix sert à l'établissement des prix de vente, mais aussi à mesurer les performances des ateliers pendant cette période difficile, quand des économies s'imposent.

En 1937 sont fondés un service autonome des prix de revient, rattaché à la direction générale, ainsi qu'un service des économies. L'objectif déclaré est de responsabiliser les salariés par la tenue d'une comptabilité des ateliers mettant en évidence des comptes d'exploitation propres.

Une année plus tard, en 1938, on énonce les principes d'un plan comptable interne et des prix de cessions entre les centres.

2.1.1.3. Développement de certains concepts liés à la répartition

En France, pendant les deux premiers tiers du 19e siècle, le développement de la théorie de la comptabilité industrielle présente plusieurs aspects différents (Nikitin, 1992) :

- certains auteurs évoquent l'adaptation éventuelle du système comptable des commerçants à l'activité industrielle ;

  C'est le cas d'Edmond Degranges de Rancy (père), dont l'ouvrage publié en 1795 et ensuite réédité constitue une référence pour la comptabilité au 19e siècle. Il recommande l'utilisation de comptes de personnes pour les débiteurs et les créanciers, ainsi que de comptes permettant de représenter la situation du commerçant (marchandises générales, pertes et profits, caisse etc.).

  Degranges propose de créer des comptes de fabrique et de frais de fabrication (subdivisions du compte de marchandises générales). Ces comptes sont débités avec les achats de matières premières, ustensiles, loyers, réparations, journées d'ouvriers etc. et crédités avec la valeur des objets fabriqués (mesurée lors de la vente). Il n'y a pas de mention concernant les stocks initiaux et finaux ; le solde de ce compte représente une sorte de marge sur coûts directs qui sera versée sur le compte de pertes et profits.
- d'autres auteurs formulent les principes et définissent les enregistrements comptables nécessaires à la mise en place d'une comptabilité industrielle ; la théorie commence ainsi à s'affirmer. Selon Nikitin (1992), lorsque l'on passe de l'activité commerciale à l'activité industrielle, c'est seulement la forme du processus d'accumulation qui change. La tâche du système comptable reste de suivre les flux du capital, donc il est normal qu'il conserve les mêmes méthodes.

  Pierre-Antoine Godard, dans son traité publié en 1827, modélise conceptuellement la partie double et affirme que ses principes peuvent s'appliquer à tout secteur économique.

Il existe une évolution dynamique des techniques comptables, liée à l'évolution économique.

Pour Godard, il existe trois comptes fondamentaux : le compte capital (la situation personnelle du négociant), le compte marchandises (la situation commerciale) et le compte caisse (la situation de la caisse). Il est possible de contrôler la comptabilité (vérification de l'égalité entre débit et crédit) et la gestion (les soldes des trois comptes fondamentaux fournissent la situation du commerçant).

Godard pose le problème du volume et du poids croissants des frais généraux et traite de leur répartition (proposition de répartition en fonction du mouvement débiteur de chaque compte analytique de marchandises). Le compte de frais généraux est considéré comme accessoire des comptes de marchandises.

Le compte de profit et pertes devrait être utilisé pour les opération non liées au commerce (équivalent du compte marchandises pour les opérations commerciales), ce qui permettrait de connaître le résultat de la gestion.

La comptabilité de Godard est une comptabilité de gestion, moulée sur le processus de production, qui permet de mesurer l'activité et les performances, ainsi que de suivre les mouvements du capital.

- dans les années 1860 on commence à rédiger des manuels.

La comptabilité industrielle de l'époque (à partir de Godard jusqu'aux années 1860) représente une extension de la partie double à l'activité de manufacture, en remplaçant le compte de marchandises générales par plusieurs comptes d'objets fabriqués. A partir des années 1860 on parle de l'économie industrielle, ancêtre de la gestion. Il apparaît également une volonté de réfléchir aux produits du système comptable plus qu'à la technique sous-jacente.

A parti de 1860, les échanges entre la France et la Grande Bretagne se libéralisent et la concurrence internationale dans son ensemble s'intensifie. Cela impose une compétitivité accrue de la part des entreprises françaises et rend indispensable le calcul des prix de revient. Le développement industriel et celui de la comptabilité requièrent une augmentation du nombre et une amélioration de la qualification des gestionnaires.

Il y a une double évolution de la technique comptable : le développement de principes pour l'élaboration des plans de comptes et le rapprochement entre le système comptable et le processus de production. Vers 1862 apparaît la distinction entre la comptabilité industrielle (le suivi de la transformation des matières premières) et la comptabilité financière (opérations ayant une contrepartie financière).

La réflexion sur le calcul des prix de revient s'approfondit et trois thèmes principaux en ressortent – l'analyse des charges fixes et variables, la valorisation des stocks et les amortissements.

A cette époque, certains auteurs ont des contributions notables concernant la répartition des frais généraux :

- Courcelle-Seneuil (1854) – le prix de vente, ainsi que le prix de revient spécial (coût direct) sont imposés à l'entreprise ; pour pouvoir affronter la concurrence il faut réduire les frais généraux ;
- Hendicourt (1862) – il essaie de déterminer un coefficient qui permette de connaître les frais généraux en fonction des dépenses de main d'œuvre ;
- Guibault (1865) – le prix de revient est composé des approvisionnements, des charges de personnel et des frais généraux ; il fait la distinction entre charges fixes et charges variables ;
- Paul Coq (1876) – il distingue les frais spéciaux et les frais généraux, mais assimile les charges variables aux charges directes d'une part et les charges fixes aux charges indirectes d'autre part ;
- Emile Durand (1879) – il affirme le principe de l'abonnement des charges et la nécessité d'éliminer les fluctuations des dépenses.

Le manuel de 1872 de Joseph Barré, conforme au programme de l'Ecole supérieure de commerce de Paris, donne des indications sur le niveau de diffusion et la maturité de la technique.

Zimnovitch (1997) cite une définition des frais généraux datant de 1889 : ce sont des dépenses qu'on ne peut imputer à une partie des opérations plutôt qu'à une autre. Dès les années 1920, certains auteurs soulignent l'importance des frais généraux et rejettent leur enregistrement global dans le compte de profit et pertes. Rimailho propose de classer les charges en trois catégories distinctes : dépenses directes, dépenses complémentaires (que l'on peut assimiler aux charges variables indirectes) et dépenses d'établissement (c'est-à-dire les frais fixes).

Avec le PCG 1942 apparaissent les notions de charges directes (qui sont affectées) et charges indirectes (qui sont imputées). On distingue également les charges directes par rapport aux sections et les charges directes par rapport aux produits.

Dans le cas de la seconde industrialisation en France, Zimnovitch (1997) identifie plusieurs types de prix de revient : prix de revient comptable, prix de revient uniforme, prix de revient standard, mais aussi direct costing.

Il situe le prix de revient comptable entre 1880 et 1930. A partir de la fin du 19e siècle et jusqu'à l'entre deux guerres, la littérature insiste sur le calcul d'un prix de revient réel, exact. C'est une exclusivité revendiquée par les comptables, qui rejettent à la fois la partie simple et les calculs extra-comptables.

Selon eux, le prix de revient comptable est le seul vrai ; il est calculé après la fabrication (ex post), en respectant la règle de la partie double et il est intégré dans la comptabilité. A l'époque il y a une distinction claire entre d'une part le devis, qui est une estimation des coûts avant la production, établie en collaboration par l'ingénieur et le comptable et d'autre part le prix de revient, qui est exclusivement comptable.

Les objectifs de ce prix de revient sont de fournir une information pertinente aux décideurs et d'assurer l'exhaustivité de l'incorporation des charges comptabilisées.

Quant aux solutions concrètes de répartition des frais généraux, entre 1880 et 1918 on constate notamment l'utilisation d'un coefficient global (par exemple, coefficients proportionnels aux dépenses de matières et de main d'œuvre ou seulement aux dépenses de main d'œuvre). Entre 1918 et 1930 se généralise l'utilisation du taux horaire machine ; c'est une idée qui apparaît en France en 1919, mais qui est présente au Royaume-Uni et aux Etats-Unis depuis le début du 20e siècle ; en outre, le calcul de taux horaires théoriques, qui seront comparés aux taux réels, permet de porter un jugement sur le rendement.

Le prix de revient uniforme se situe entre 1930 et 1950. Pendant cette période domine une approche technocratique et se manifeste une tendance prononcée d'uniformisation de la comptabilité.

Traditionnellement (depuis le 19e siècle), le prix de revient est calculé pour mesurer les performances, pour servir de base aux prix de vente et pour évaluer les biens dans le cadre de l'inventaire permanent. Après la fin de la première guerre mondiale un nouvel objectif apparaît – régulation de la concurrence et des échanges. Le prix de revient remplira ainsi quatre fonctions différentes :

- aide à la décision – sur le plan commercial et sur le plan stratégique ;
- fonction technique – mesurer le rendement de l'organisation ;

- fonction régulatrice – affirmée avec la crise des années 1930 ; c'est l'une des idées exprimées par la Cegos ; les prix de revient devraient permettre la comparaison entre les concurrents et justifier les variations de prix face aux clients et aux pouvoirs publics ;
- fonction technocratique – à travers les diverses institutions mises en place par les autorités publiques, le prix de revient uniforme sert d'appui pour une action politique visant à réguler l'économie.

En effet, il est impossible de parler du développement de la théorie de la comptabilité de gestion en France sans mentionner la contribution du lieutenant-colonel Rimailho et l'invention de la méthode des sections homogènes. Nous reviendrons plus tard sur les aspects liés à l'harmonisation de la comptabilité de gestion.

La méthode des sections homogènes apparaît dans les deux rapports rédigés en 1927 et 1928 par le comité de la Cegos dirigé par Rimailho (la Cegos est un organisme patronal qui travaille sur le management scientifique). Les sources de la méthode semblent être d'une part le système utilisé par Rimailho à la CGCEM (la compagnie d'entretien du matériel des chemins de fer) et d'autre part les expériences effectuées dans les ateliers de l'Artillerie dans les années 1920 (Lemarchand, 2000; Mévellec, 2000b)

Selon cette méthode, l'entreprise est divisée en sections homogènes classées en trois catégories : les ateliers, les services et les bureaux. « Pour être homogène, une section est constituée de telle manière que les différentes spécialités professionnelles qui la composent soient en principe employées dans la même proportion sur tous les travaux effectués par la section et que les éléments de valeurs différentes, y compris les matériels qui s'y rencontrent dans chaque spécialité, soient employés eux-mêmes dans la même proportion sur tous les travaux ».

L'unité-tâche (unité d'œuvre) est la mesure de l'activité d'une section et en même temps le support de l'allocation du coût de cette section aux produits (on calcule le coût de chaque unité d'œuvre et ensuite le coût des produits).

A partir de 1880, le prix de revient standard évolue en parallèle avec les deux autres prix de revient déjà mentionnés. Zimnovitch (1997) met en relation le développement des standards avec trois types de facteurs d'influence :

- facteurs économiques – vagues de fusions après 1870, introduction des techniques de fabrication en continu et des chaînes d'assemblage ;
- facteurs sociaux – l'apparition du paiement direct des salariés par le patron conduit celui-ci à vouloir mieux contrôler les processus industriels ;

- facteurs idéologiques – l'idée d'efficacité apparaît constamment dans les discours des gestionnaires, mais surtout sur les plans sociaux et politiques ; l'intérêt individuel s'articule rationnellement autour des objectifs collectifs.

Les idées du management scientifique ont une grande importance dans le processus de développement des standards ; il s'agit de la préoccupation constante des tayloriens de voir les coûts baisser à travers une rationalisation du travail et des incitations à la productivité.

Entre 1880 et 1905 la méthode des prix standard est dans une phase initiale, marquée par le rejet des idées traditionnelles et la germination de la théorie. Les ingénieurs américains (notamment la American Society of Mechanical Engineers) ont une contribution décisive. La méthode s'affirme définitivement entre 1905 et 1930, grâce aux idées et actions de plusieurs personnages clé (Whitmore, Emerson, Taylor, Harrison).

La diffusion des prix standard en France a lieu plus tard, entre 1950 et 1960. Quoique les notions de prix de convention et prix d'ordre, apparentées aux prix standard, soient connues depuis longtemps, la méthode proprement dite connaît une période de quarantaine entre 1910 et 1950 (Zimnovitch, 1997).

Vers la fin des années 1940, les missions de productivité françaises aux Etats-Unis éveillent l'intérêt pour les méthodes américaines de gestion. Elles révèlent, du point de vue des managers, les désavantages des techniques comptables traditionnelles et l'utilité des prix standard. En France, la comptabilité est totalement déconnectée de la production, le système de calcul des coûts est orienté vers le passé et cherche avant tout la précision. L'approche française est peu adaptée au contrôle des rendements, elle ne permet pas des réactions suffisamment rapides et utilise des imputations souvent arbitraires. La méthode des prix standard devrait permettre de pallier à ces inconvénients et la littérature sur ce sujet se diffuse en France à partir de 1950.

Le direct costing est une technique liée à la fois à la planification, à la politique de prix et aux investissements (par le biais des frais fixes). Le concept est introduit en 1936 par Harris (Dugdale et Jones, 2003), qui l'oppose à la comptabilité en coût complet (*absorption cost accounting*). Importée au Royaume-Uni, la technique est rebaptisée *marginal costing*. Certains auteurs – par exemple (Horngren et Sorter, 1961) – essaient d'éliminer l'ambiguïté des deux termes et leur préfèrent un autre, celui de *variable costing*.

Dans les années 1930, sur le plan scientifique, les conditions semblent favorables au direct costing. Pendant l'entre deux guerres, les économistes commencent à s'intéresser aux prix de revient et exploitent la distinction entre coûts variables et coûts fixes surtout d'un

point de vue marginaliste. Sur le plan technique, aux Etats-Unis on fait clairement cette distinction depuis le début du 20e siècle ; à la même époque apparaissent les premières représentations graphiques du point mort. Les entreprises américaines utilisent différentes formes de comptabilité apparentées au direct costing depuis les années 1920. Pourtant, la méthode ne commence à se diffuser véritablement que dans les années 1950, quelque vingt ans après l'apparition des éléments fondateurs.

En France, la distinction entre charges fixes et charges variables, ainsi que la proportionnalité des charges variables par rapport au volume de l'activité sont mis en évidence dès 1835 par les ingénieurs de l'Ecole des Ponts et Chaussées (Zimnovitch, 1997). Des coûts marginaux et des coûts partiels sont calculés chez les sociétés de chemins de fer à partir de la fin du 19e siècle. Le seuil de rentabilité est présenté en 1861 par Barlet ; le point mort et sa représentation graphique apparaissent dans les années 1920. Le développement du direct costing en France se fait plus tard, à peu près pendant la même période qu'aux Etats-Unis (à savoir dans les années 1950).

2.1.2. Le monde anglo-saxon

Dans un premier temps, nous traiterons ici de l'évolution des pratiques de répartition séparément en Grande Bretagne et aux Etats-Unis. Le développement de la théorie dans ces deux pays est similaire et fera ensuite l'objet d'une section unique.

2.1.2.1. Evolution des pratiques en Grande Bretagne

Les idées de Solomons ou de Garner, qui soutiennent que les premiers progrès significatifs dans le domaine du calcul des coûts sont enregistrés dans les années 1870-1880 (la période de Taylor), sont de plus en plus contestées (Loft, 1988; Fleischman et Tyson, 1993; Boyns et al., 1997). En réalité, le point de départ est plus reculé et se situerait dans les années 1830-1850, mais Fleischman et Tyson (1993) rappellent qu'il existe des données empiriques prouvant l'existence d'une comptabilité de gestion avancée à partir du 18e siècle, même dans des entreprises non soumises à la concurrence et dans des périodes de crise – calculs élaborés, répartition des coûts indirects, prix de cession. Scorgie (1997) affirme que les origines des systèmes comptables modernes datent en Angleterre de l'époque préindustrielle.

La théorie de Solomons est fondée uniquement sur l'examen de la littérature publiée par les ingénieurs sur le calcul des coûts, littérature qui se développe, effectivement, à partir

des années 1880 (Boyns et al., 1997). Cette théorie ignore la situation réelle des pratiques, mais également les différentes publications comptables ou commerciales.

Garner voit dans le remplacement du système domestique de production par des processus capitalistes le principal moteur du développement de la comptabilité des coûts. Il affirme en outre que pendant la période 1820-1880, il n'y a pas d'évolution significative dans ce domaine, ni aux Etats-Unis, ni ailleurs (Boyns et al., 1997).

En général, le point de vue (contesté maintenant) des historiens « traditionnels « est que l'absence de littérature dans ce domaine au début du 19e siècle reflète le faible développement de la comptabilité des coûts ; ceux-ci ignorent la possibilité que la pratique dépasse la théorie (Fleischman et Tyson, 1993). De nombreux historiens considèrent qu'en raison des marges élevées que l'on réalise pendant cette période, il n'y a pas de besoin réel pour accorder une attention particulière aux coûts. En réalité, comme le soulignent Fleischman et Tyson (1993), la concurrence est assez forte, surtout dans les industries dominantes (textile et sidérurgie) et les marges ne sont pas si importantes.

Chandler met en évidence la relation qui existe entre la structure de l'entreprise moderne, sa stratégie et le système d'information qu'elle emploie. Boyns et Edwards (1997) appliquent cette théorie à la comptabilité et analysent les interactions entre le système comptable, la structure organisationnelle et le processus de prise de décision.

On peut situer les travaux de Johnson (par exemple Johnson, 1981), et plus tard Johnson et Kaplan (1987), dans la continuité du raisonnement de Chandler (Bouquin, 1997; Boyns et al., 1997). Selon eux, le développement de l'industrie conduit à l'internalisation d'opérations qui faisaient auparavant l'objet de transactions sur le marché. Ces transactions externes (dont le prix était facile à connaître, car déterminé sur le marché), sont donc remplacées progressivement par des transactions internes. La comptabilité industrielle est née justement du besoin d'évaluer ces flux internes. Nikitin (1992) montre que l'industrialisation n'est pas un facteur suffisant pour l'émergence de la comptabilité des coûts ; la pression concurrentielle doit également agir.

L'histoire de la comptabilité industrielle britannique à la fin du 18e siècle est marquée par deux cas longuement étudiés : Wedgwood et Carron (Boyns et al., 1997).

Chez Wedgwood, une manufacture de porcelaines, l'intérêt pour le calcul précis des coûts naît en 1772, pendant une période de crise ; ces coûts sont le support pour la détermination des prix de vente. Malgré la sophistication des méthodes de gestion, la

comptabilité des coûts en tant qu'outil d'information n'est pas utilisée à son plein potentiel. L'analyse du comportement des coûts est assez avancée, car on fait par exemple la différence entre coûts fixes et variables.

Carron Company, une entreprise écossaise de sidérurgie fondée en 1759, met en place vers la même époque un système complexe de gestion des coûts (Fleischman et Parker, 1990; Fleischman et al., 1991). La décision de répartir les charges indirectes (*general charges*) à l'ensemble des produits fabriqués est prise par l'assemblée des associés en 1763. Des changements interviennent quelques années plus tard quant aux catégories de charges à répartir : en sont exclues les charges avec les loyers, les consommations d'eau, les constructions, les intérêts des capitaux, les réparations et les salaires.

Les coûts calculés servent à mesurer les performances des départements ; le cas échéant, on tient compte des effets d'une répartition excessive. Sur les coûts après répartition s'appuient également certaines décisions stratégiques (désinvestissement par exemple).

Il n'y a pas d'informations concernant l'utilisation de la partie double ni chez Wedgwood, ni chez Carron. D'autres recherches semblent prouver néanmoins que vers la fin du 18e et le début du 19e, le calcul des coûts en Grande Bretagne est intégré dans un système comptable global basé sur la partie double (Boyns et al., 1997) – c'est le cas par exemple de l'industrie nautique ou sidérurgique.

Boyns et al. (1997) soutiennent que dans les phases de début du développement industriel, à savoir pendant les 18e et 19e siècles, en France et en Grande Bretagne, le calcul des coûts est intégré dans une comptabilité unique, qui sert également des buts « financiers « . Ils appellent ce phénomène « comptabilité industrielle « (la pratique du calcul des coûts dans le cadre d'un système comptable fondé sur la partie double, développé par les entreprises industrielles pour les besoins de leur gestion).

Ainsi, Staveley, une entreprise de sidérurgie fondée au début du 17e siècle, emploie vers 1750 la comptabilité en partie double pour informer le management. Staveley est organisé en centres de profit pour lesquels on établit des journaux et des comptes de résultats séparés. Quoique la plupart des coûts soient directs, un processus de répartition est nécessaire pour calculer le coût total de production. Cette répartition se fait soit en parties égales, soit en fonction de certains inducteurs (*cost drivers*). Il y a également un système de prix de cessions internes basés sur les prix du marché.

Vers le milieu du 19e siècle, Staveley possède une comptabilité complètement intégrée, regroupant les enregistrements financiers et le calcul des coûts. La mesure des performances se fait au niveau de chaque centre de profit.

Les changements organisationnels conduisent à une augmentation importante des frais généraux, qui ne sont plus affectés aux centres de profit, mais enregistrés dans le compte de résultats général. En 1856 on met en place une nouvelle procédure de répartition : les frais généraux sont collectés dans un centre de regroupement (*cost pool*) appelé *establishment charges* et ensuite imputés globalement aux centres de profit. Vers 1870, la clé d'imputation est basée sur le tonnage traité.

Charlton Mills, une entreprise textile de Manchester, possède en 1810 un système comptable en partie double, intégrant le calcul des coûts. Les charges de main d'œuvre et de matières premières sont directement affectées aux centres de profit ; les charges indirectes font l'objet d'une répartition à l'aide de clés prédéterminées. Les différents flux entre les centres sont évalués à des prix de cessions internes.

Nous avons déjà mentionné que la période de crise de la fin du 19e siècle est traditionnellement considérée comme l'époque où la comptabilité des coûts est apparue. Les *cost accountants* britanniques dominent alors dans le monde ; ensuite, ce sont les Américains qui prendront la relève (Loft, 1988).

Cette crise se manifeste par la réduction des coûts des matières premières (en raison de la révolution dans le domaine des transports) et l'augmentation des capacités de production, qui ne s'accompagnent pas d'une croissance proportionnelle de la demande ; cela conduit à la déflation, l'intensification de la concurrence et à de véritables guerres de prix. L'efficience (de la main d'œuvre, des équipements, des matières) est la principale préoccupation, ce qui entraîne l'évolution des techniques de comptabilité des coûts existantes.

En Grande Bretagne, au 19e siècle, le calcul des coûts est associé aux ingénieurs et non pas aux comptables. Lors de la professionnalisation de la comptabilité à partir des années 1850, il est considérée comme hors du champ d'expertise des comptables. Les deux professions, d'ingénieur et de comptable, qui d'ailleurs ne sont pas bien définies et se recouvrent partiellement pendant une longue période, se séparent au tournant du 20e siècle (Loft, 1988).

Après la crise (et jusqu'au début de la guerre), il y a une tendance d'augmentation de la taille des entreprises, ce qui encourage la tenue rigoureuse des livres, en particulier en

comptabilité des coûts, pour faciliter le contrôle et la coordination. Les systèmes utilisés sont d'une grande variété et ils sont mis en place par des experts, ingénieurs ou comptables (ce qui met les deux professions en concurrence directe).

L'intégration des coûts dans les systèmes de comptabilité financière va de pair avec le rôle croissant joué par les comptables aux dépens des ingénieurs ; vers 1914, les comptables arrivent à prendre le dessus. C'est maintenant que se pose la question de la séparation des deux comptabilités (financière et de gestion).

La comptabilité des coûts se définit en tant que champ de connaissances. Dans l'industrie, la division du travail fait apparaître des employés spécialisés dans le domaine des coûts (*estimating and cost clerks*), dont l'importance est de plus en plus grande. L'attitude des comptables professionnels à l'égard de la comptabilité des coûts reste ambiguë : certains la méprisent, tandis que d'autres la considèrent comme une compétence utile. Les comptables agréés (*chartered accountants*) commencent à s'y intéresser de plus en plus.

Pendant la première guerre mondiale, il y a un changement dans les relations entre l'Etat et le reste de la société, à savoir une intervention accrue de l'Etat dans la vie des entreprises. La comptabilité des coûts passe au centre des préoccupations ; l'élément essentiel pour l'évaluation des produits est désormais le coût et non plus le prix de marché. Le rôle des professionnels (*clerks* et *cost accountants*), plus compétents et mieux positionnés dans la société, s'accroît considérablement.

La reconstruction d'après guerre s'accompagne d'une nouvelle vision sur la gestion (le management scientifique). Le calcul des coûts est l'un des fondements de ce système, puisque les coûts servent à éclairer la marche des affaires et finalement à améliorer l'efficience au niveau des entreprises, mais également au niveau du pays dans son ensemble.

En 1919 est fondée l'association des professionnels de la comptabilité des coûts – ICWA (Institute of Cost and Work Accountants), aujourd'hui CIMA (Chartered Institute of Management Accountants). Ses membres sont les « *cost accountants, works accountants, estimating and cost clerks and others engaged in occupations requiring a mathematical and technical knowledge of industry in all its branches, embracing in such knowledge the cost of production, manufacture or sale of all articles produced* » (Stacey, 1980, p. 99).

Cette association devra néanmoins attendre jusqu'en 1976 pour recevoir le *royal charter* ; pour avoir un terme de comparaison, l'ICAEW (Institute of Chartered Accountants

of England and Wales – le corps des comptables anglais et gallois) est fondé par *royal charter* en 1880.

2.1.2.2. Etats-Unis

Johnson et Kaplan (1987), dans la première partie du *Relevance lost*, se penchent sur l'histoire de la comptabilité de gestion aux Etats-Unis à partir du 19e siècle. Ils s'appuient sur les travaux antérieurs de Johnson (cf. Johnson, 2002) et mobilisent certaines des idées de Chandler, ainsi que la théorie des coûts de transaction de Williamson. Si la thèse principale du *Relevance lost* fait l'objet de nombreuses critiques (Noreen, 1987 ; Ezzamel et al., 1990 etc.), la partie historique de l'ouvrage semble moins controversée et offre une image complète du développement de la comptabilité de gestion aux Etats-Unis.

Johnson et Kaplan mettent en relation les principaux développements de la comptabilité de gestion avec l'évolution des formes organisationnelles ; ils distinguent ainsi trois principales étapes : les grandes entreprises monoproduit du 19e siècle (industries de transformation, chemins de fer ou distribution), les groupes intégrés verticalement (industrie chimique, tabac etc.) et finalement les entreprise multidivisionnelles (pétrole, industrie automobile etc.).

La comptabilité de gestion apparaît lorsque les entreprises internalisent les flux économiques qui faisaient auparavant l'objet d'échanges avec l'extérieur. Cette mutation apparaît tout d'abord dans l'industrie textile, la sidérurgie, les chemins de fer et le commerce de détail. Pour Johnson et Kaplan (1987), au 19e siècle, la comptabilité de gestion aux Etats-Unis se développe donc notamment dans des grandes entreprises qui réalisent un seul type d'activité : transformation des matières premières en produits finis (entreprises industrielles), prestation de services à large échelle (chemins de fer) ou distribution de biens de consommation.

Parmi les entreprises industrielles, les pionniers sont les entreprises textiles mécanisées (de l'industrie du coton), créées à partir de 1812, puisqu'elles sont les premières à mettre en place des systèmes de comptabilité de gestion. Elles utilisent pour le calcul des coûts des comptes fonctionnant selon la partie double.

Les archives de Lyman Mills, qui datent du début des années 1850 offrent un tel exemple. Pour le site de fabrication (Holyoke), il s'agit de deux comptes, appelées « comptes de la fabrique » (*mill accounts*), à travers lesquels on calcule les coûts pour deux types différents de produits ; ces coûts comprennent les charges directes et indirectes de production.

La répartition des charges indirectes (réparations, combustibles, consommables et frais administratifs du site) aux deux comptes de la fabriques est semi annuelle et se fait en fonction de plusieurs critères comme la surface des ateliers, le nombre des métiers à tisser ou la puissance des turbines. Ces charges indirectes n'entrent pas dans l'évaluation du stock de produits.

Ces deux comptes sont repris dans la comptabilité du siège central ; c'est ici que l'on y ajoute les charges hors production correspondantes, et on les crédite du montant des ventes.

Dans les années 1880, Lyman Mills adopte une procédure de calcul des coûts qui aboutit à des coûts (unitaires) complets, qui incluent donc les charges directes et les frais généraux. Ces coûts complets sont calculés globalement, en répartissant le total des charges de production aux différents produits en fonction du poids et de la quantité de fil utilisé.

Les entreprises industrielles qui apparaissent aux Etats-Unis à la fin du 19e siècle dans la sidérurgie, l'agroalimentaire, le secteur pétrolier etc. sont beaucoup plus grandes et complexes que les entreprises textiles. Pourtant elles accomplissent chacune une seule activité de base, qui consiste à transformer des matières premières en produits finis. Leurs systèmes de calcul des coûts sont des versions plus élaborées de ceux mis en place dans le secteur textile.

Andrew Carnegie, le fondateur de Carnegie Steel Company, utilise extensivement entre 1872 et 1902 les coûts calculés pour gérer son entreprise. Ces coûts sont premièrement des instruments de contrôle et servent également à des comparaison intra sectorielles.

L'une des principales stratégies de Carnegie est de réduire ses coûts directs jusqu'à ce qu'ils soient inférieurs à ceux de la concurrence. Il peut ainsi vendre ses produits à des prix plus bas, ce qui lui assure suffisamment de débouchés pour que ses usines fonctionnent toujours à leur pleine capacité.

Après les années 1840, le deuxième secteur représentatif, celui des chemins de fer, est confronté à des problèmes administratifs particulièrement complexes, notamment en raison de la grande taille des entreprises. Celles-ci sont amenées à mettre en place une comptabilité des coûts particulièrement développée pour évaluer et contrôler leurs processus internes.

Les sociétés de chemins de fer sont les premières entreprises à introduire une hiérarchie du management, de sorte que les coûts deviennent un outil pour mesurer les performances des managers subordonnés.

Le dernier type d'entreprises qui développement au 19e siècle des systèmes innovateurs de comptabilité des coûts appartiennent au secteur de la distribution. La

distribution de gros et de détail apparaît aux Etats-Unis après la fin de la guerre de sécession, c'est-à-dire après 1865.

Dans ce secteur, caractérisé par des marges réduites, des chiffres d'affaires élevés et d'importants volumes vendus, le contrôle des coûts est un élément clé. C'est pourquoi les entreprises introduisent rapidement des systèmes comptables pour évaluer leurs coûts, le niveau d'activité et le besoin en fonds de roulement.

Au début du 20 siècle apparaissent aux Etats-Unis dans plusieurs secteurs industriels, de grands groupes intégrés verticalement (Du Pont, General Electric, American Tobacco etc.). Leur gestion pose des problèmes nouveaux, tels la coordination et l'harmonisation entre les différentes activités déployées. La comptabilité de gestion fait partie des mécanismes mise en œuvre pour répondre à ces problèmes.

La solution adoptée par les managers est de reprendre les systèmes comptables des entreprises mono-activité et de les adapter aux nouveaux besoins des entreprises intégrées. Cette solution se heurte à deux difficultés majeures. Premièrement, dans les entreprises intégrées il est impossible de rattacher les mesures individuelles de la performance (coût unitaire, rotation des stocks etc.) au profit global dégagé. Deuxièmement, les managers des différentes activités dans une entreprise intégrée sont moins motivés que le dirigeant unique d'une entreprise mono-activité indépendante.

Pour pallier ces difficultés, on introduit un nouvel outil, la rentabilité des capitaux (*return on investment* – ROI), qui permet de comparer les performances des différents départements (ou activités) aux performances globale de l'entreprises et on développe la gestion budgétaire qui améliore le contrôle et la coordination à l'intérieur de l'entreprise.

A cette époque, l'attention des managers se dirige vers la productivité et les performances du capital en soi ; la gestion du capital devient d'ailleurs l'une des principales préoccupations dans les entreprises.

Du Pont Powder Company, fondée en 1903, est l'exemple typique de l'entreprise intégrée verticalement. Son système comptable centralisé facilite la circulation de l'information à l'intérieur d'une structure particulièrement complexe. Le siège reçoit, centralise et traite les données envoyées quotidiennement et hebdomadairement par les différents sites. L'information ainsi produite sert à rationaliser les activités, à monitoriser leur efficacité et à évaluer et contrôler les performances des départements opérationnels et de l'entreprise dans son entier. Le ROI est ici un instrument universel de mesure.

La répartition des frais généraux sur les produits intermédiaires et les produits finis est un sujet important de débat chez Du Pont. L'un des dirigeants est favorable à la répartition de ces frais aux produits finis ; par ailleurs, il considère qu'une répartition sur les produits intermédiaires serait arbitraire et pourrait biaiser l'analyse de l'efficience des usines. Le chef comptable de l'entreprise exprime un avis contraire : la répartition les frais généraux sur les produits intermédiaires serait utile, car elle permettrait de comparer leur coût aux prix constatés sur le marché pour ces mêmes produits.

La forme multidivisionnelle est créée premièrement pour lutter contre la perte de contrôle causée par la complexité croissante des activités dans les firmes intégrées verticalement. Ce phénomène apparaît généralement après la première guerre mondiale et concerne certaines des grandes entreprises américaines : Du Pont, General Motors, Standard Oil etc.

Le rôle de la comptabilité de gestion est ici très complexe : elle mesure les performances des divisions et celles de l'entreprise en entier, mais doit évaluer aussi l'impact des décisions futures. Elle oriente l'activité des divisions vers les buts communs de l'entreprise. Les outils restent essentiellement les mêmes, mais on en fait un usage nouveau : par exemple, le ROI sert à déléguer au niveau des divisions l'entière responsabilité pour les décisions concernant le capital. Le système de comptabilité de gestion arrive à se substituer au marché du travail et au marché du capital.

Le cas représentatif, tel que le voient Johnson et Kaplan (1987), est celui de General Motors, fondée en 1912 et organisée en plusieurs unités intégrées, dont chacune produit et vend une gamme unique d'automobiles ou composants.

Pierre Du Pont, qui devient président de l'entreprise après la crise que celle-ci traverse en 1920, développe et perfectionne la structure multidivisionnelle, assisté par Alfred P. Sloan et Donaldson Brown. Le système de comptabilité de gestion chez General Motors remplit trois tâches qui assurent un contrôle centralisé associé à une décentralisation des responsabilités :

- il fournit des prévisions annuelles pour comparer les objectifs opérationnels des divisions aux objectifs établis par les dirigeants de l'entreprises,
- les écarts entre les réalisations et les budgets sont mis en évidence rapidement à travers des rapports de ventes et des budgets flexibles,
- les ressources, ainsi que les indemnisations des managers sont réparties entre les divisions à l'aide de critères uniformes de performance.

Finalement, l'une des idées essentielles du *Relevance lost* (mais souvent contestée) est que « jusqu'en 1925, les entreprises industrielles américaines avaient développé quasiment tous les outils de comptabilité de gestion connus aujourd'hui » (Johnson et Kaplan, 1987, p. 125). Depuis 1925, les informations financières prennent le dessus, et les managers commencent à négliger les processus d'où ces informations proviennent – c'est ce que Johnson et Kaplan appellent la gestion par les chiffres (*management by numbers*), qui est selon eux le principal défaut de la comptabilité de gestion contemporaine. Son but principal devient d'évaluer les stocks pour les besoins de la comptabilité financière, dont l'influence est désormais dominante.

Les procédures mises en place au début du 20e siècle par les ingénieurs des grandes entreprises pour rattacher avec précision les charges indirectes aux produits apparaissent désormais comme superflues et coûteuses (Johnson et Kaplan, 1987). Ce sont les comptables qui prennent la relève, en poursuivant des buts différents, notamment intégrer dans la valeur des stocks la totalité des charges comptabilisées qui y ont contribué. Les charges indirectes sont traitées dans leur globalité et réparties à l'aide de la main d'œuvre directe (heures ou coût).

Johnson et Kaplan (1987), rejoints plus tard par Zimmerman (2003, p. 12) avec ses idées sur le darwinisme économique, nuancent toutefois leur position, en admettant que la persistance de ces « mauvaises » procédures de répartition des charges indirectes (sur la base de la main d'œuvre directe) ne peut s'expliquer que par leur efficience ou utilité.

2.1.2.3. Développements de la théorie dans le monde anglo-saxon

La comparaison entre le développement de la comptabilité industrielle en Grande Bretagne et en France conduit à des conclusions intéressantes, notamment en ce qui concerne la relation entre théorie et pratique (Boyns et al., 1997). Ainsi, pour la Grande Bretagne, pendant le 19e siècle, les ouvrages comptables traitent de la comptabilité en partie double telle qu'elle s'applique aux entreprises commerciales et ignorent, à quelques exceptions près, le calcul des coûts. Néanmoins, les historiens décrivent vers la même époque la mise en place (notamment dans le secteur sidérurgique) de systèmes avancés de comptabilité industrielle.

En ce qui concerne la France, la littérature comptable du 19e siècle reflète clairement un changement au niveau de la théorie. Les thèmes liés à l'usage interne ou externe de la comptabilité commencent à être traités comme un tout unitaire et le calcul des coûts intégré à la comptabilité en partie double devient l'approche théorique dominante. En revanche, la

pratique de la comptabilité industrielle semble se développer en France à partir des années 1820-1830, avec quelques décennies de retard par rapport à la Grande Bretagne.

Au 19e siècle, la littérature comptable française, surtout dans le domaine de la comptabilité industrielle, est en avance par rapport à la Grande Bretagne et plus généralement par rapport au monde anglo-saxon (Boyns et al., 1997). Les ouvrages de Godard, Courcelle-Seneuil etc., parus pendant la première moitié du siècle, développent des réflexions pointues sur le calcul des coûts et en particulier sur les frais généraux (Nikitin, 1992). Chez les anglo-saxons, il faut attendre la fin du 19e siècle pour voir apparaître les premières publications sur le calcul des coûts – *The cost of manufactures* par Henry Metcalfe aux Etats-Unis (1885) et *Factory accounts* par Garcke et Fells en Grande Bretagne (1887).

Les ouvrages comptables parus auparavant en anglais (c'est-à-dire pendant les 18e et 19e siècles) traitent essentiellement de la comptabilité des activités de commerce et ignorent les problèmes spécifiques aux industriels (dont le calcul des coûts). Traditionnellement, les historiens de la comptabilité, en s'appuyant sur les travaux fondateurs de R. S. Edwards et Solomons, considèrent qu'il existe seulement dix ouvrages dédiés à la comptabilité industrielle publiés en anglais avant le renouveau du calcul des coûts, qui a lieu vers 1870 (Boyns et al., 1997).

Les plus avancés semblent être les travaux de Hamilton, un universitaire écossais, dont l'ouvrage *An introduction to merchandise* paraît pour la première fois en 1777/9 et sera ensuite réédité à quatre reprises (Mepham, 1983, 1988; Boyns et al., 1997). Parmi les principaux thèmes traités par Hamilton on peut mentionner le calcul du coût des processus de production, les prix de cession interne, les coûts joints dans la prise de décision, le calcul des taux de rentabilité, le profit résiduel etc.

Hamilton s'intéresse à la répartition des charges (tandis que son contemporain Adam Smith n'en fait pas mention) et ses analyses paraissent lucides et pertinentes (Yamey, 1975). Dans son ouvrage, Hamilton n'aborde pas les techniques de répartition en soi, mais il se demande plutôt quand il est utile de mesurer séparément le profit généré par des activités individuelles (Mepham, 1988). Pour répondre à cette question, il préconise d'intégrer les coûts d'opportunité dans le système de comptabilité, ce qui permettrait d'échapper au problème de la répartition.

Burrows (1994) constate qu'à partir des années 1960 (il mène son analyse jusqu'aux années 1990), le courant dominant dans la recherche en gestion déconseille la prise en compte

pour les décisions à long terme des charges réparties. Il étudie l'évolution de cette attitude anti-allocation sous un angle historique à travers les écrits de plusieurs économistes et gestionnaires notables. Dans ce qui suit nous suivons Burrows (1994) dans sa revue de littérature.

Marshall, économiste néoclassique, affirme en 1890 que le prix de vente doit couvrir, à part les coûts directs, une partie des frais généraux de l'entreprise (*supplementary costs*). A long terme, la totalité des frais généraux doit être couverte par le prix de vente.

J. M. Clark, par son ouvrage *Studies in the economics of overhead costs*, publié en 1923, est souvent considéré comme l'un des précurseurs des réflexions contemporaines sur la répartition des frais généraux (Burrows, 1994). Clark est d'ailleurs l'auteur de la formule « *different costs for different purposes* », qui représente le titre du chapitre IX. En effet, selon Clark (1923), il n'y a pas un seul coût, mais plusieurs, dont la procédure de calcul doit dépendre de leur utilisation.

Pour juger si les frais généraux doivent être inclus ou non dans le coût, Clark propose les règles suivantes :

- si une décision engendre des frais généraux qui seraient autrement évités, ces frais font partie du coût de la décision respective,
- si l'on compare deux alternatives, dont chacune donne lieu à ses propres frais généraux, le coût de chaque alternative devrait inclure les frais généraux correspondants,
- si l'on choisit entre plusieurs alternatives rattachées à une même structure de frais généraux, ces frais-là ne doivent pas être répartis.

Il y a quatre critères distincts de répartition des frais généraux : la capacité de supporter les frais répartis, la responsabilité pour ces frais, les avantages qu'ils apportent ou la stimulation d'une utilisation efficiente.

A deux reprises, dans des moments de crise de la comptabilité de gestion, plusieurs auteurs insistent sur l'actualité et la pertinence des réflexions de Clark. Le premier est Davidson (1963), qui publie son article en pleine controverse autour du direct costing (cf. Dugdale et Jones, 2003). Frank (1990) revient sur l'ouvrage de Clark pendant une autre période charnière du développement de la comptabilité de gestion, au début des années 1990, lorsque les méthodes conventionnelles de calcul des coûts sont très critiquées et l'ABC émerge. Johnson et Kaplan (1987) font eux aussi mention des idées de Clark dans le *Relevance lost*.

En général, pour cette période (à partir de 1850 et jusqu'aux années 1930), c'est dans le secteur des chemins de fer que l'on étudie les problèmes posés par un niveau très élevé de charges indirectes, associé à des coûts directs proportionnellement peu importants (Burrows, 1994). Clark (1923) cite l'ouvrage de Dionysius Lardner, *Railway economics*, paru en 1850, comme un essai complexe de répartition des frais généraux des chemins de fer.

Le concept de marge sur coût directs apparaît lui aussi dans le même secteur. Néanmoins, la diffusion sur une grande échelle de ce type de techniques (apparentées au direct costing) n'intervient que dans les années 1950 (Zimnovitch, 1997; Dugdale et Jones, 2003).

Contrairement aux idées que l'on véhicule généralement, les difficultés liées à l'augmentation de la proportion des charges indirectes dans le total des coûts de l'entreprise sont donc connues depuis longtemps et ne représentent pas une spécificité de l'environnement moderne de production (automatisation, globalisation etc.) : ces difficultés sont étudiées depuis les années 1850 dans le secteur des chemins de fer. En outre, la prise de conscience sur l'importance des charges fixes, des charges indirectes et de leur répartition survient relativement tôt dans l'économie des services publics (eau, gaz, électricité etc.) – (cf. Clark, 1923).

Dans les années 1930, se remarquent notamment les contributions de R. Coase et de R. S. Edwards, deux économistes britanniques rattachés à la London School of Economics.

Coase essaie d'appliquer le raisonnement marginaliste des économistes dans le monde des affaires (Baxter, 1991). Il utilise les notions de coût d'opportunité ou de coût alternatif. Selon Coase, la prise de décision dans l'entreprise se fait notamment en fonction de la variation de revenu ou de coût que la dite décision détermine ; les éléments qui restent fixes sont sans utilité. Le système traditionnel de calcul des coûts présente pour lui certains défauts :

- il produit des chiffres relatives à l'activité passée ; or le preneur de décisions doit toujours se rapporter à l'avenir,
- la variation des chiffres sous l'impact des décisions prises n'est pas suffisamment mise en évidence,
- les chiffres calculés sont en général des coûts moyens et non pas marginaux ; ils incluent une allocation arbitraire des coûts fixes,
- l'impact sur l'activité future n'est pas évalué.

La principale objection apportée par Edwards à la répartition des charges indirectes est liée au court terme, dans un contexte où les capacités de production restent fixes (Burrows, 1994). La pratique de la répartition mélange les coûts fixes et les coûts variables et ne permet pas d'appliquer la règle selon laquelle une commande (ou produit) est rentable si le revenu dégagé dépasse le coût variable.

Edwards introduit la notion de « coût évitable » (*avoidable cost*), plus pertinent pour la prise de décisions, notion qui devrait remplacer selon lui celle de « coût direct ». En effet, la plus importante information sur le coût est la mesure dans laquelle il change avec la variation des outputs. Le coût calculé par la comptabilité en additionnant le coût direct et une partie répartie des charges indirectes ne coïncide pas avec le coût évitable et se montre donc peu utile pour la prise de décisions. Finalement, selon Edwards, « *the expense of allocation is money wasted* » – cité par (Baxter, 1991).

En ce qui concerne le long terme, Edwards adopte une position plus nuancée et affirme que les prix de vente doivent couvrir une partie des charges indirectes pour permettre le renouvellement des investissements. Il faut donc dans ce cas répartir les charges indirectes de la façon la moins arbitraire possible (Burrows, 1994).

Après la seconde guerre mondiale, le problème de la répartition des charges indirectes apparaît dans la littérature en économie d'entreprise (*business economics*). Ainsi, Dean recommande en 1951, d'utiliser la variation des coûts à long terme pour estimer les coûts des nouveaux produits (Burrows, 1994). Ces coûts peuvent être approximés en pratique par les coûts complets obtenus après l'allocation des coûts indirects de production. Les coûts indirects hors production sont à répartir aux divers projets / centres de responsabilité.

D'autres auteurs introduisent vers la même époque le concept de marge sur coûts (*costing margin*), qui est une somme ajoutée aux coûts directs pour couvrir les charges indirectes et assurer un niveau normal de profit. Ce type de réflexions est à la base d'une approche *full cost plus* (coût complet plus marge) pour l'établissement des prix de vente.

Dans les années 1950 et 1960 émerge la littérature en comptabilité de gestion (*management accounting*) dont trois des représentants les plus notables traitent le problème de la répartition – Anthony, Shillinglaw et Horngren (Burrows, 1994).

Au départ, en 1956, Anthony se montre sceptique par rapport à l'utilisation des coûts complets dans les décisions impliquant des choix ou dans les décisions d'investissement (Burrows, 1994). Plus tard, en 1960, il accepte l'utilisation des coûts complets comme base

pour l'établissement des prix de vente. Anthony (1960; 1989) constate la généralisation de cette pratique, ainsi que l'impossibilité de mettre en place dans une entreprise l'approche recommandée par les économistes pour fixer les prix de vente (à partir du coût marginal).

Selon Shillinglaw, les décisions quantitatives à long terme doivent être prises en fonction du profit différentiel (différence de cash flow net entre les décisions alternatives). Ce type de décisions quantitatives (*quantitative policy decisions*) sont des décisions qui apportent une réponse à long terme à un problème récurrent ; elles relèvent notamment de la politique de livraison, de la sélection des clients etc. (Shillinglaw, 1963).

Pour définir le coût pertinent pour la prise de ces décisions, Shillinglaw (1963) propose le concept de « coût attribuable » (*attributable cost*). Il rejette ainsi le coût complet, car la répartition des charges indirectes introduit de l'arbitraire dans le calcul, mais également le coût marginal, qui reste difficile à utiliser en pratique. « Le coût attribuable est le coût unitaire moyen qui pourrait être évité si l'on renonçait entièrement à un produit ou à une fonction, sans modifier la structure de l'organisation » (Shillinglaw, 1963, p. 80).

Dans les années 1960, Horngren considère lui aussi que les prix de vente doivent couvrir les charges indirectes de production et hors production.

Burrows (1994) fait une synthèse de sa revue de littérature à travers quelques affirmations simples :

- la survie à long terme requiert, entre autres, que l'entreprise couvre tous les coûts communs par les produits des ventes (Marshall, Andrews) ;
- si toutes les données sont connues (omniscience), les décisions d'investissement et de prix peuvent se faire sans recours aux répartitions de charges (Clark) ;
- en absence de l'omniscience, la répartition permet de s'assurer que les prix suffisent à couvrir les coûts complets à long terme (Marshall, Andrews, Anthony) ;
- si l'entreprise n'a pas le pouvoir de fixer les prix *(price taker*), les prix déterminés par le système « coût complet plus marge » (*cost plus*) doivent être ajustés en fonction des prix du marché (Edwards, Wells, Anthony) ;
- si les objets individuels de coûts (par exemple les produits) sont réduits et les coûts directs peu importants, comme dans le cas des transports, les coûts unitaires doivent être calculés par rapport à des objets de coûts plus étendus (Marshall, Clark) ;
- déterminer les prix à court terme seulement par référence aux coûts variables à court terme est très risqué (Marshall, Clark, Edwards, Anthony, Shillinglaw) ;

- idéalement, les coûts d'administration doivent être imputés aux projets / centres de responsabilité ou gérés par des mesures qualitatives, plutôt que traités comme des coûts communs et répartis (Terborgh, Dean, Bierman et Smidt).

Les auteurs plus anciens, ayant une vision large de l'entreprise, signalent la nécessité de couvrir les coûts communs à travers le processus de fixation des prix ou de choix des investissements. Plus tard, la répartition des charges est considérée comme inutile dans la décision d'investissement ; la nécessité que le prix de vente couvre les coûts communs sera néanmoins toujours reconnue.

2.1.2.4. Contributions des ingénieurs

Dans le monde anglo-saxon (tout comme en France d'ailleurs), les ingénieurs participent activement au développement de la comptabilité de gestion. Pendant le dernier quart du 19e siècle, aux Etats-Unis on commence à analyser de manière systématique la productivité des entreprises industrielles mécanisées. Cela conduit à ce que l'on appellera plus tard « management scientifique », courant qui aura des influences considérables sur le système comptable. Ainsi, entre 1880 et 1910, dans les entreprises américaines de l'industrie mécanique (notamment construction de machines), les ingénieurs managers, réunis dans l'American Society of Mechanical Engineers, développent une multitude de nouvelles techniques de calcul des coûts afin d'analyser la productivité et de rattacher les profits obtenus aux produits fabriqués. Ces systèmes d'information parviennent à suivre les flux de matières et main d'œuvre à travers des processus complexes de fabrication. On établit des plans pour améliorer la productivité des ouvriers et on embauche du personnel administratif pour collecter, enregistrer et traiter les informations.

Dans certaines de ces entreprises, on commence à calculer des standards pour les consommations matérielles et les coûts de main d'œuvre. Ces standards servent trois buts différents :

- mesurer et améliorer l'efficience de certains processus ou tâches – c'est typiquement la recherche par Taylor du *one best way* ;
- développer des systèmes détaillés pour analyser les écarts entre les standards et les performances réelles – c'est l'utilisation la plus connue des standards, contrôler l'activité de l'entreprise à l'aide des informations sur l'écart coût réel / coût standard ;
- évaluer les stocks en coût standard – ce sont les comptables qui développent cette utilisation des standards.

Vers la même époque, la comptabilité des coûts commence à jouer un nouveau rôle : évaluer la rentabilité globale de l'entreprise dans son entier. Ainsi, Church[15] favorise une approche synthétique de la comptabilité de gestion et rejette la vision analytique de Taylor, son contemporain. Selon Church, il faut que tous les efforts d'analyse, de même que les efforts accomplis dans l'usine, soient mis en relation avec le but final de l'entreprise (cf. Johnson et Kaplan, 1987; Boyns, 2003). Il préconise d'utiliser à cet effet le calcul des coûts, qui devrait relier la rentabilité globale de l'entreprise aux profits individuels dégagés par les produits qu'elle fabrique. Idéalement, selon Church, le coût complet devrait comprendre les coûts directs matériels et de main d'œuvre, les charges indirectes de production et une partie des charges indirectes hors production (administration et vente). Ce système de calcul demande une méthode fiable pour rattacher les charges indirectes aux produits.

Church se montre très critique envers les procédures arbitraires utilisées par les comptables pour répartir ces charges indirectes, dont la valeur est déjà très importante (il faut rappeler que Church écrit au début du siècle) : il est courant d'évaluer globalement les charges indirectes (de production et hors production) et de les répartir aux produits et aux commandes à l'aide de clés basées sur la main d'œuvre directe (coût ou heures).

Il considère que le coût d'un produit doit refléter les consommations réelles des ressources qui ont contribué à sa fabrication. C'est pourquoi il faut rattacher avec précision les charges indirectes aux outputs. Church reconnaît que cette démarche est particulièrement difficile dans le cas des processus de fabrication complexes et propose pour des raisons pratiques de diviser l'entreprise en « centres de production » par l'intermédiaire desquels se fera la répartition.

Vers 1900, l'idée de Church d'inclure dans le coût des produits toutes les catégories de charges de l'entreprise (y compris les coûts hors production) est partagée par tous les ingénieurs impliqués dans la comptabilité des coûts. Church, et en général les ingénieurs du début du 20e siècle, apportent une nouveauté significative au calcul des coûts : leur système vise à rattacher les performances de chaque processus de l'entreprise à la rentabilité globale de celle-ci ; ce n'est plus uniquement, comme c'était le cas auparavant, un système destiné à évaluer et contrôler l'efficience des processus internes.

Le système de comptabilité mis en place par Henry Metcalfe au Frankford Arsenal dans les années 1880 fait à l'époque l'objet de plusieurs publications (notamment en 1886 dans la revue *Transactions of the American Society of Mechanical Engineers*). Ce système

[15] Church est d'origine britannique et travaille en Grande Bretagne et aux Etats-Unis (Scorgie, 1993).

sera reconnu, admiré et commenté quelques années plus tard par Taylor (Reid, 1986). Metcalfe arrive surtout à calculer avec plus de précision les coûts unitaires et à responsibiliser les salariés pour les différentes catégories de dépenses encourues. Au tournant du siècle, d'autres ingénieurs apportent des contributions notables à la comptabilité de gestion (Wells, 1978) : Lane (1896, 1897), Norris (1897), Roland (1897, 1898), Farnsworth (1906) etc.

En règle générale, les travaux des ingénieurs anglo-saxons, dont certains ont été cités ici, portent avant tout sur l'organisation générale de la production. Le calcul des coûts constitue pour eux seulement un aspect des méthodes d'organisation des ateliers et du système d'information. Leurs réflexions sont notamment dirigées contre la vision comptable du calcul des coûts, critiquée (à tort ou à raison) pour sa lenteur, son manque de réactivité etc. Les apports des ingénieurs au développement de la comptabilité de gestion, et en particulier du calcul des coûts sont néanmoins indéniables.

2.2. Les tentatives de normalisation de la répartition

Depuis près d'un siècle on constate des essais récurrents d'uniformisation, voire de normalisation du calcul des coûts, de la part de différentes instances (Etat, organismes patronaux etc.). Il s'agit de mouvements ponctuels, répétitifs, dont les motivations diffèrent d'un cas à l'autre ; leur portée réelle (dans l'espace – périmètre des entreprises concernées – et dans le temps) reste relativement réduite. L'uniformisation de la comptabilité de gestion n'a donc pas beaucoup en commun avec la normalisation de la comptabilité financière, qui est permanente et dont les raisons sont stables et communes d'un cas à l'autre (Nikitin et Zelinschi, 2008).

2.2.1. Définitions, contexte et rôle

Fioleau et Mévellec (1995) considèrent la normalisation du calcul des coûts dans un sens large et distinguent trois sources différentes de normalisation :

1. normes de calcul des coûts issues de la normalisation comptable. Historiquement, les coûts occupent une place importante dans la normalisation ; ils sont présents dans le plan comptable Schmalenbach de 1927, plan comptable moniste qui exerce une influence notable sur les plans comptables français de 1942 et 1944 et, anciennement, sur les plans des pays communistes. Il s'agit d'une normalisation de la procédure de calcul du coût, mais non pas du contenu de chaque poste qui entre dans le calcul (par exemple, à partir de

1947, l'utilisation des section homogènes se répand en France comme une normalisation implicite de la procédure de calcul).

2. normes issues du domaine dans lequel le calcul des coûts se développe (l'évolution technologique est une source de production de normes). L'influence de la technologie se manifeste au niveau de la classification ou de l'évaluation des postes qui entrent dans le calcul. Par exemple, en raison des évolutions technologiques, certaines charges ne sont plus traitées comme des charges indirectes, mais comme des charges directes (amortissement des outillages etc.). Il faut mentionner également le problème de l'allocation des coûts joints (liés par leur nature aux contraintes technologiques).
3. impact des modalités de concurrence sur la normalisation des calculs des coûts. « Si l'entreprise souhaite piloter sa consommation de ressources en fonction des attributs valorisés par le marché, elle doit remettre en cause la procédure de calcul des coûts » (Fioleau et Mévellec, 1995, p. 89).

Nous définissons ici le calcul uniforme comme l'établissement de manière centralisée des règles de calcul des coûts ; nous nous rapportons donc plutôt à la première des sources de normalisation identifiées dans (Fioleau et Mévellec, 1995). Les applications d'un système uniforme de calcul sont nombreuses (Edwards et al., 2003) :

- permettre au mangement de comparer les résultats des différentes activités internes,
- rendre comparables les résultats des entreprises,
- fournir un mécanisme pour l'accord sur une structure commune de prix,
- fournir au gouvernement des données support pour la planification économique.

Mettre en relation le processus d'apparition et de développement des systèmes uniformes avec les principales théories explicatives des systèmes de comptabilité de gestion mène à des conclusions intéressantes. Il y a deux catégories d'arguments généralement mobilisés pour éclairer l'évolution des systèmes de comptabilité de gestion (cf. par exemple Loft, 1995) :

- arguments de nature économique, appartenant au courant dominant de recherche, rattaché à l'histoire économique néoclassique ou à la théorie des coûts de transaction ;
- arguments alternatifs, de nature sociologique ou politique, et qui appartiennent à plusieurs courants de pensée (postmodernisme de Foucault, néo-institutionnalisme, etc.).

L'évolution des méthodes uniformes de calcul des coûts semble contredire le point de vue néoclassique (selon lequel les systèmes de comptabilité de gestion sont créés dans un contexte économique particulier pour répondre à un besoin d'information des managers). Les

approches alternatives rendent compte mieux du mouvement de normalisation ; (Lemarchand et Le Roy, 1998) fournit un bon exemple d'analyse néo-institutionnelle.

En général, l'intérêt pour un système uniforme de calcul des coûts, intérêt qui se développe initialement à la fin du 19e et au début du 20e siècle, témoigne de l'importance croissante de la répartition des charges et de l'information comptable en général. Cela a des conséquences notables sur l'évolution de la comptabilité de gestion et sur l'apparition d'une nouvelle catégorie de professionnels comptables, organisés dans un corps spécifique (surtout en Grande Bretagne).

Dans ce qui suit, nous analysons, de manière comparative là où c'est possible, l'évolution du mouvement d'harmonisation du calcul des coûts en France, en Grande Bretagne et aux Etats-Unis.

2.2.2. Le cas de la France

Les essais français d'harmoniser la répartition des frais généraux font l'objet d'études bien documentées (Bouquin, 1995b, 1995a; Lemarchand, 1996; Zimnovitch, 1997; Lemarchand et Le Roy, 1998; Zimnovitch, 1999). Lemarchand et Le Roy (1998) donnent une lecture néo-institutionnelle du phénomène. Ainsi, la généralisation de la méthode des sections homogènes après l'avènement du Front populaire en 1936 est vue comme une réponse des entreprises aux pressions institutionnelles pour la stabilisation des prix de vente et pour une plus grande transparence ; il s'agit d'un effet de l'encastrement (*embeddedness*) de la vie économique dans la sphère politique et sociale.

La mise en place des méthodes uniformes de calcul des coûts en vue de réduire la concurrence est une idée ancienne et largement diffusée. Des tentatives concrètes d'harmonisation apparaissent au début du siècle et se multiplient pendant l'entre deux guerres. En France, l'arrivée au pouvoir du Front populaire en 1936 joue un rôle important : sa politique économique dirigiste remet en cause les méthodes existantes et introduit un souci de transparence et de justification dans le processus d'établissement des prix de vente.

En France, l'harmonisation suit un double mouvement. D'une part elle est le fruit d'initiatives privées au cadre de différentes branches industrielles (imprimeurs, fondeurs etc.) et d'autre part elle constitue l'un des objectifs de la Cegos, institution créée par la Confédération Générale du Patronat Français.

C'est dans l'industrie de l'imprimerie que se manifestent les premières et les plus importantes actions en faveur de l'harmonisation (Lemarchand, 1996). Ainsi, en 1898, au

congrès des maîtres imprimeurs à Limoges, Gabriel Delmas propose l'introduction d'un système comptable commun dans le secteur, dans le but de « restreindre l'inévitable concurrence dans les limites raisonnables ». En 1905 il réitère la proposition (il n'avait vraisemblablement pas été écouté), cette fois avec plus de succès : ouverture de travaux importants sur l'étude des prix de revient. Les essais d'harmonisation au sein de la branche apparaissent comme une réaction de défense face à l'intensification de la concurrence, déterminée par l'ouverture de l'accès à la profession.

Les imprimeurs des Etats-Unis et de Grande Bretagne montrent des préoccupations semblables. Ainsi, en 1910, les imprimeurs des Etats-Unis adoptent un système uniforme de calcul des coûts, leurs collègues britanniques les imitant en 1913 (Lemarchand et Le Roy, 1998).

D'ailleurs, chez les anglo-saxons les idées des industriels sur l'harmonisation et sur les résultats à attendre semblent plus claires (Lemarchand, 1996; Lemarchand et Le Roy, 1998) : l'uniformisation doit donner l'assurance que chaque concurrent dispose d'une connaissance approfondie de sa comptabilité de gestion, qui sert de support pour ses décisions ; les méthodes uniformes visent à promouvoir une concurrence intelligente.

L'intérêt pour l'harmonisation des méthodes de calcul des coûts est partagé dans les années 1920 par d'autres branches industrielles, mais l'idée ne fait pas toujours l'unanimité. Ainsi, chez les fondeurs le thème de l'uniformisation est moins fréquent et plus controversé, par rapport aux imprimeurs (Lemarchand, 1996; Lemarchand et Le Roy, 1998).

Après la seconde guerre mondiale, l'idée de l'harmonisation apparaît, sous une forme plus voilée, chez les sidérurgistes (Meyssonnier, 2001). Ceux-ci sont organisés dans une structure collective forte ; les intérêts des patrons sont défendus par une chambre syndicale dont l'un des rôles principaux est de négocier avec l'Etat les prix de vente. Cette chambre syndicale a le monopole des informations sur les coûts et les pratiques de calcul visant à majorer les coûts réels, ainsi que les tentatives de manipulation, sont fréquentes. Dans ces conditions, il est évident qu'au sein de l'organisation des sidérurgistes l'idée du calcul des coûts par une démarche collective devient très populaire.

En 1949 la chambre syndicale émet une note concernant les coûts de revient, qui définit les clés de répartition des différentes catégories de charges indirectes. Une autre note de 1960 recommande la ventilation des charges indirectes proportionnellement à la valeur ajoutée. Les amortissements et les frais généraux sont à inclure dans l'évaluation des stocks. Finalement, la note préconise le recours à des prix d'ordre – déterminer par avance pour une

période les montants des valeurs ajoutées aux différents stades et le montant des frais généraux.

La contribution de la Cegos aux tentatives de normalisation du calcul des coûts est fondamentale. La Cegos est une institution, créée en décembre 1926 par le patronat français dans le but de promouvoir un échange d'expériences dans le domaine de l'organisation rationnelle de la production. Formée essentiellement d'ingénieurs et de représentants du patronat, elle vise surtout à populariser les méthodes d'organisation rationnelle et les faire progresser.

Le patronat cherche en premier lieu à réduire les coûts pour maintenir les débouchés internes et externes dans le contexte d'une crise financière, de la popularité des pratiques tayloristes (et fordistes) américaines et de la rareté de la main d'œuvre qualifiée (Bouquin, 1995b).

C'est Auguste Detoeuf, polytechnicien, figure proéminente parmi les ingénieurs de l'entre deux guerres et président de la Cegos, qui pose le problème du calcul des prix de revient : « abaisser le prix de revient par une meilleure organisation, cela est fort bien ; mais d'abord faut-il connaître ce prix de revient ». La Cegos institue un comité pour l'étude de cette question, qu'elle place sous la direction du lieutenant colonel Rimailho. Celui-ci, ingénieur polytechnicien lui aussi, mais également militaire actif, se remarque tout d'abord à partir de 1898 en apportant des améliorations au matériel utilisé par l'armée française. En juin 1919, il devient administrateur de la Compagnie Générale de Construction et d'Entretien du Matériel de Chemin de Fer (CGCEM).

L'attachement de Rimailho à l'idée d'harmonisation des méthodes de calcul n'apparaît pas directement dans ses débuts à la Cegos, dont les travaux sont placés sous le signe de la rationalisation. Plus tard, il se prononcera en faveur d'une collaboration entre les divers intervenants sur le marché, qu'il s'agisse des relations patrons / employés ou des relations entre concurrents (Bouquin, 1995a). Il parlera même de passer d'une concurrence-bataille à une concurrence-coopération ; la normalisation de la comptabilité de gestion est une conséquence naturelle de cette évolution. La méthode de calcul des coûts, proposée par Rimailho, est un outil mis au service des idées corporatistes de son inventeur (Bouquin, 1995a).

Le comité de la Cegos, conduit par Rimailho, publie deux premiers rapports successifs en 1927 et 1928, qui détaillent la méthode des sections homogènes. La rationalisation est l'objectif principal de ces rapports et l'idée d'une uniformisation des méthodes (au moins exprimée clairement) en est absente. Il faut dire qu'à l'époque une grande partie du patronat français s'oppose à cette idée, par attachement idéologique au libéralisme, mais aussi par crainte de fournir des outils d'investigation au fisc. En outre, l'opinion que les prix de revient ne devraient pas être utilisés pour déterminer les prix de vente devient de plus en plus répandue.

En 1933, la Cegos constitue un autre comité (appelé Comité d'Étude des Prix de Revient et de l'Organisation des Ateliers), placé à nouveau sous la direction de Rimailho.

Les événements de juin 1936 (arrivée au pouvoir du Front populaire, suivie des grèves généralisées, accords de Matignon entre le gouvernement, les syndicats et le patronat et diverses réformes) ont une grande influence sur la comptabilité de gestion et favorisent le courant promouvant l'uniformisation du calcul des coûts.

L'attitude de la Cegos change. Elle prend désormais clairement position en faveur de ce courant, si bien que le rapport qu'elle publie en 1937 s'intitule « Une méthode uniforme de calcul du prix de revient : pourquoi, comment ? ». Cette fois, la Cegos reçoit un large soutien de la part des organisations patronales, soucieuses de mettre en place l'harmonisation au sein de leurs branches respectives. Le rapport proprement dit est précédé par la célèbre préface de Detoeuf, plaidoyer pour l'uniformisation des méthodes de calcul. Il part de l'idée qu'il est impossible de calculer un prix de revient unitaire réel et qu'il y aura toujours une partie arbitraire dans toute méthode de calcul. Ce qui importe, c'est que les concurrents se mettent d'accord pour employer la même méthode.

« L'unification des méthodes comporte donc deux aspects : un aspect rationnel et un aspect conventionné. Il y a une part des calculs qui doit être fondée sur un examen plus serré des faits : sur celle-là, l'accord n'est qu'une question de critique et d'analyse par des hommes expérimentés ; mais il y a aussi une part de convention. Ici il faut plus que de la critique, il faut une volonté, je dirais volontiers une foi » (Detoeuf, 1937). C'est un appel aux entrepreneurs d'adopter un langage commun, d'accepter et de maîtriser l'arbitraire inhérent à toute méthode de calcul.

Selon Detoeuf, l'utilisation de méthodes uniformes de calcul n'entraverait pas la concurrence libre sur le marché, elle fournirait seulement aux entreprises des informations correctes sur leurs bénéfices réels.

L'ambition de la Cegos est de proposer une méthode universelle : « une méthode de calcul des prix de revient construite en vue de son adaptation aux cas les plus divers et présentant à cette fin toute la souplesse nécessaire ». Cette méthode devra devenir le langage commun dans le monde des affaires.

Plus loin, le rapport énumère les principaux avantages des règles communes de calcul :

- elles évitent les tâtonnements coûteux dans la mise au point d'un système fiable de calcul des coûts,
- elles permettent « l'assainissement de la concurrence par la suppression des erreurs de calcul » ; une méthode uniforme éliminerait les biais dus aux différences de calcul et ferait ressortir les différences réelles entre prix de revient,
- elles rendent possibles les comparaisons à l'intérieur de l'entreprise ou interentreprises,
- elles facilitent « une justification des variations de prix devant la clientèle et les pouvoirs publics ».

Les fondements techniques du rapport de la Cegos de 1937 sont ceux de la méthode des sections homogènes, formalisée en 1928 par Rimailho (Bouquin, 1995b).

Il est facile de constater que la Cegos, dans les documents qu'elle produit, s'efforce de mettre en avant les avantages de l'harmonisation des méthodes et d'expliquer qu'elle ne nuira aucunement à la liberté de la concurrence. Il s'agit ici de la démarche d'un consultant qui défend la solution qu'il propose. Nous savons aujourd'hui que les méthodes uniformes de calcul des coûts peuvent être en réalité un moyen de défense des entreprises contre les nouveaux concurrents et un support pour des ententes sur les prix. Le phénomène n'est nullement spécifique à la France – où il est signalé par exemple par Lemarchand (1996) chez les imprimeurs et par Meyssonnier (2001) chez les sidérurgistes –, mais il apparaît aussi dans le monde anglo-saxons – chez les imprimeurs britanniques, selon Mitchell et Walker (1997), qui parlent même d'une « cartellisation tacite ».

Pour Lemarchand et Le Roy (1998), l'évolution du discours de la Cegos reflète l'influence conjointe de deux courants de pensée :

- courant technocratique (planiste néo-libéral), diffusé par les polytechniciens, qui prolonge le mouvement de rationalisation des années 1920 – nécessité d'une économie distributive et coordonnée, établissement de conventions collectives, standardisation des méthodes de calcul des prix de revient ;

- courant corporatiste (organisation de la société sur la base des groupements professionnels) ; les ententes et le contrôle des prix mèneraient à la fixation d'un juste prix et d'un juste profit.

La position claire de la Cegos après 1936 en faveur de l'uniformisation des méthodes de calcul est due aussi à la victoire du Front populaire et à la montée des arguments anti-libéraux, tels que la nécessité de limiter la fluctuation des prix de vente et même la mise en cause de la régulation efficace de l'économie par les mécanismes de marché.

Lemarchand et Le Roy (1998) expliquent la diffusion de la méthode des sections comme méthode uniforme de calcul des coûts par l'encastrement politique de la sphère économique. L'introduction et la pérennisation de la méthode ne peuvent être justifiées uniquement par la rationalité économique.

Les essais d'uniformisation des méthodes pendant l'entre deux guerres constituent, selon l'expression de Bouquin (1995b), une véritable normalisation comptable privée conçue non pas pour calculer des coût exacts, mais pour réguler la concurrence.

Plus tard, à partir de 1940, sous l'occupation allemande, sont créés les Comités d'organisation dont l'une des tâches est l'étude des prix de revient (ce qui rend indispensable l'uniformisation des méthodes). L'économie devient coordonnée et planifiée et la normalisation de la comptabilité se fait par le plan comptable de 1942, d'inspiration allemande.

A présent, en France la normalisation comptable (à travers les plans comptables généraux) a apparemment pour unique objet la comptabilité générale ; pourtant, en imposant des règles d'évaluation (stocks, immobilisations), elle se réfère implicitement au calcul des coûts (Fioleau et Mévellec, 1995).

2.2.3. Le cas de la Grande Bretagne

En Grande Bretagne, le problème de l'harmonisation du calcul des coûts se pose de la même manière qu'en France et à peu près à la même époque. Les branches industrielles où les organisations patronales prennent de telles initiatives sont les mêmes (principalement les imprimeurs et les sidérurgistes). Ce qui diffère, c'est le rôle joué par les ingénieurs et les comptables, mais aussi l'intervention en France d'une institution patronale ad hoc (la Cegos).

En effet, en Grande Bretagne, les acteurs principaux du processus d'harmonisation sont les comptables. Bien organisés, forts et jouissant d'une relative notoriété dans la société

britannique, ils se chargent de tous les aspects de la comptabilité, y compris du calcul des coûts.

En France, où l'importance de la profession comptable est moindre, ce sont les ingénieurs qui mènent les tentatives d'harmonisation. D'ailleurs la Cegos, institution patronale œuvrant pendant l'entre deux guerres pour l'uniformisation des méthodes de calcul, est composée d'ingénieurs formés dans les grandes écoles françaises. La Cegos n'a pas d'équivalent en Grande Bretagne, où la conduite du processus incombe aux diverses branches industrielles ou directement à l'Etat pendant la guerre.

Dans le secteur de l'imprimerie, le calcul uniforme des coûts est introduit comme un moyen d'augmenter les prix et de réduire la concurrence ; il sert de base pour une politique de cartellisation tacite de cette industrie (Mitchell et Walker, 1997). L'origine du mouvement peut être trouvée à la fin du 19e siècle.

La nature contingente du processus d'harmonisation est ici évidente (Mitchell et Walker, 1997; Ahmed et Scapens, 2000). Au début du 20e siècle, la demande croissante dans le secteur de l'imprimerie n'est pas suivie par une augmentation de la profitabilité. La concurrence par les prix est très rude, en raison notamment de l'absence des barrières à l'entrée dans le secteur pour les petites entreprises. En revanche, les grandes entreprises doivent procéder à des investissements importants pour survivre. Le développement du mouvement syndical, accompagné par la réduction du temps de travail et l'augmentation des charges salariales exercent des pressions supplémentaires et contribuent à une hausse des coûts. Par ailleurs, le contexte est marqué par la concentration économique et d'importants changements technologiques.

Ces mutations déterminent, entre autres, une baisse de la confiance dans la capacité régulatrice du marché et la création d'institutions intervenant directement pour modifier les données du marché. Il s'agit de différentes organisations patronales dont l'action suscite de sérieux débats, y compris dans la sphère politique.

Dans ces conditions, les systèmes de calcul des coûts existants commencent à être critiqués. Les coûts sont sous évalués, ce qui encourage la baisse des prix de vente, et les charges indirectes sont réparties à la base des éléments directs (main d'œuvre ou consommations matérielles). Les imprimeurs sont de ce fait mécontents, face à une forte concurrence par les prix et au pouvoir élevé de négociation des clients.

Les arguments avancés en faveur de la mise en place d'un système uniforme de calcul dans l'industrie sont nombreux et variés :

- utilisation de mauvaises pratiques de calcul des coûts,
- effets destructeurs de la concurrence par les prix,
- nécessité d'une équité financière,
- désir d'améliorer la qualité des services.

Il s'agit ici des arguments qui ressortent du discours de l'organisation patronale des imprimeurs (qui rejoignent d'ailleurs les arguments de la plupart des défenseurs des méthodes uniformes). Ce discours cache parfois les motivations réelles, difficilement avouables.

La nécessité d'un système uniforme de calcul des coûts est l'un des facteurs qui contribue à la création de la British Federation of Master Printers (BFMP) en 1901. A partir de cette date, la fédération produit régulièrement des documents concernant le calcul des coûts. Très vite, en 1904, la BFMP met en place un groupe de travail (qui deviendra en 1907 le Comité des coûts) pour la conception d'un système uniforme.

En 1913 paraît un manuel de calcul des coûts, intitulé *The printer's cost finding system*. Cette même année, lors de sa conférence nationale, la BFMP approuve la méthode décrite dans le manuel et adopte formellement le système uniforme de calcul des coûts. Selon cette méthode, le calcul des coûts se fait par commande, tout comme la comptabilisation de la main d'œuvre directe et des consommations de matières. La répartition des charges indirectes occupe une place importante :

- les charges indirectes de production sont ventilées par département productif ; si l'affectation directe est impossible, des clés de répartition appropriées seront utilisées pour chaque catégorie de charges ;
- les charges indirectes hors production sont réparties aux départements productifs à la base du coût de la main d'œuvre directe et des charges indirectes de production ;
- finalement, les charges indirectes totales affectées ou réparties à chaque département productif sont réparties aux commandes à la base des temps de main d'œuvre directe, des temps machine ou des unités produites.

Le manuel recommande d'inclure dans les coûts les amortissements, le coût du capital et la rémunération du propriétaire. Le système uniforme préconise également la division de l'entreprise en départements et la classification des coûts, et propose des procédures pour l'enregistrement des coûts, leur accumulation et leur reporting. Pour résumer, ce système comprend un ensemble de techniques, procédures et normes qui couvrent tous les aspects de l'activité et tous les éléments du coût.

Le système de calcul des coûts de la BFMP, très détaillé et élaboré, ne contient aucune nouveauté. Des concepts, des procédures et des techniques, déjà présents dans la pratique et la littérature du temps, sont mobilisés pour servir un but particulier dans un nouveau domaine de la pratique sociale et industrielle.

La BFMP est créée premièrement pour faciliter la coordination dans les conditions d'une forte concurrence par les prix et pour contrebalancer le pouvoir de négociation des syndicats. Il s'agit d'un essai managérial de détourner le fonctionnement du marché (la main invisible du marché est remplacée par la main visible des managers) et le mécanisme de base de cette action est justement la méthode uniforme de calcul des coûts (Mitchell et Walker, 1997).

Dans le secteur de l'imprimerie, la constitution d'un cartel proprement dit est difficile en raison de l'hétérogénéité des produits, du manque de concentration industrielle etc. La mise en place d'une méthode uniforme crée les conditions pour une collusion tacite sur les prix, dans le but d'accroître les revenus – cartellisation informelle de l'industrie (Mitchell et Walker, 1997).

Les nouvelles structures créées par la fédération des imprimeurs introduisent des règles comptables définissant la nature des coûts, des profits, des charges indirectes et établissent des règles pour le comportement des entreprises. La fédération dispose de moyens pour surveiller les firmes adhérentes et juger de la façon dont les règles générales y sont appliquées.

L'information générée par la mise en place des méthodes uniformes permet aux entreprises de fonctionner dans un environnement plus stable et prévisible ; elles arrivent à mieux comprendre leurs propres actions, mais aussi les actions des autres. Le calcul uniforme des coûts demande une forme collective de prise de décision, le choix du système de calcul n'appartenant plus aux firmes individuelles, mais aux représentants de la profession ; c'est la BFMP qui remplit ce rôle d'organe de contrôle collectif.

De nombreux efforts sont faits pour l'application effective du système uniforme, mais les résultats restent mitigés. Il est utilisé surtout dans les grandes entreprises et le taux maximum d'adoption est de 52% en 1963 (Mitchell et Walker, 1997).

Les imprimeurs sont en Grande Bretagne les pionniers de l'uniformisation (ainsi qu'en France et aux Etats-Unis). Ils sont suivis par d'autres branches industrielles, de telle sorte qu'en 1952, des systèmes uniformes de calcul des coûts fonctionnent au sein de 25

organisations patronales (Edwards et al., 2003). L'objectif principal de ce type de systèmes uniformes, dont l'origine se trouve d'une certaine façon à l'intérieur des branches industrielles, est toujours la même : réduire la concurrence, éliminer les pratiques déloyales, favoriser les ententes, promouvoir la discipline et assurer la survie de toutes les entreprises.

Dans l'industrie sidérurgique britannique, le calcul uniforme des coûts occupe une place importante dans les essais du gouvernement d'améliorer l'efficience de ce secteur par sa modernisation et sa réorganisation structurelle. Pendant les années 1920 et 1930, cette industrie a besoin de l'intervention de l'Etat pour survivre ; une rationalisation devient indispensable. Les premiers pas en direction de l'uniformisation du calcul ont lieu pendant les années 1930, donc presque un demi siècle après les premières initiatives des imprimeurs.

La mise en place des méthodes uniformes vise à rendre transparents les coûts opérationnels et à fournir un support pour les décisions de transfert de ressources. Leur application rencontre certaines difficultés, car les entreprises sont prêtes à fournir les informations sur les coûts demandés par l'organisme patronal pour se légitimer face au gouvernement, mais hésitent à communiquer des informations sur leur structure de coûts à leurs concurrents directs.

L'idée de l'uniformisation du calcul des coûts apparaît en 1929, lors du congrès annuel de la National Federation of Iron and Steel Manufacturers ; par la suite, seront proposées plusieurs variantes de systèmes uniformes. En 1933, une commission spécialisée est constituée, qui publiera en 1935 un rapport intitulé *The iron and steel industry : uniform cost system*. Ce système de calcul est fondé sur les coûts complets, largement utilisés dans l'industrie. Des rééditions du rapport paraissent en 1958, 1964 et 1967. Les finalités de ce système uniforme sont les suivantes :

- fournir aux entreprises des informations pour exercer un contrôle complet sur leurs dépenses et pour améliorer leur position concurrentielle et l'efficience de leur production ;
- fournir les informations requises dans des enquêtes tarifaires et dans les schémas généraux de réorganisation de l'industrie ;
- élaborer des statistiques à usage interne sur les coûts, utiles aussi pour des comparaisons interentreprises dans le secteur.

Dans ce cas, les méthodes uniformes de calcul des coûts jouent un double rôle. Il s'agit d'une part d'un rôle interne, celui de mieux identifier les coûts afin de mieux les contrôler, et d'autre part d'un rôle externe, à savoir servir de base pour une comparaison entre les entreprises et pour le dialogue avec le gouvernement (Edwards et al., 2003). L'un des

traits caractéristiques de l'uniformisation des méthodes dans l'industrie sidérurgique est la forte implication de l'Etat, car le calcul uniforme est nécessaire pour établir les prix de vente (Ahmed et Scapens, 2000).

Pendant la seconde guerre mondiale, en raison du caractère stratégique de la sidérurgie, les institutions de l'Etat y interviennent davantage. La coopération entre l'organisation patronale et le gouvernement conduit à une plus large application du système uniforme. Ce système acquiert aussi une dimension politique, puisqu'il devient la base pour les négociations gouvernement / entreprises concernant les prix de vente.

Dans l'industrie sidérurgique apparaissent plusieurs problèmes techniques et comportementales qui rendent difficile l'acceptation d'un système uniforme de calcul. Il s'agit tout d'abord de la difficulté d'arriver à des définitions uniformes, étant donné la grande diversité des pratiques comptables. Ensuite, dans le milieu des affaires une idée est largement répandue : la transparence de la comptabilité serait contraire aux intérêts de l'entreprise et du secteur en général. Ces obstacles se rencontrent souvent lors des tentatives de mise en place des systèmes uniformes.

La participation des institutions de l'Etat dans le mouvement d'uniformisation se réalise à de différents degrés. Cette participation, qui vise à protéger les intérêts publics, devient plus importante dans le cas des industries d'importance stratégique et surtout lorsque l'Etat est un partenaire contractuel.

En outre, le système uniforme garantit aux entreprises une certaine légitimité de leur coûts, utilisés comme base pour les contrats conclus avec le gouvernement ; de plus, le système uniforme représente une réponse collective aux accusations de surestimer les prix dans les contrats gouvernementaux (Ahmed et Scapens, 2000).

L'exemple des deux guerres mondiales est représentatif pour une participation accrue de l'Etat dans le processus d'uniformisation des méthodes en Grande Bretagne. Etant donné les conditions particulières, les prix pour la production de guerre sont établis à partir du coût de production auquel s'ajoute une marge de profit ; c'est pourquoi il devient très important de bien mesurer les coûts. Les entreprises sont obligées d'analyser leur système de calcul et l'Etat met en place des procédures de vérification.

Dans ces cas, il s'agit véritablement d'un nouveau mécanisme d'établissement des prix, comportant plusieurs éléments (Ahmed et Scapens, 2000) :

- des règles comptables détaillées pour le calcul des coûts et l'établissement des prix de vente ; il s'agit de coûts complets, d'où une attention particulière accordée aux charges indirectes,
- un ensemble de pouvoirs légaux qui fournissent de la légitimité et assurent le respect des règles,
- des agences qui suivent l'application et le respect de ces règles.

Les pratiques comptables mises en place dans ce contexte reflètent la relation entre les intérêts économiques et les choix politiques.

Au début de la première guerre mondiale, les autorités britanniques évitent d'imposer un contrôle sur l'industrie de guerre et sur les fournisseurs de l'Etat. Pourtant, devant les évolutions de la guerre, les spéculations et l'impossibilité d'établir des prix par le marché, le contrôle gouvernemental s'impose progressivement.

Le développement des industries de guerre, la pratique des enchères et la nécessité d'évaluer les contrats gouvernementaux font que la comptabilité des coûts passe au centre de l'attention. Elle devient un sujet de préoccupation surtout dans le cas des produits pour lesquels il n'y a pas de marché et le gouvernement a besoin de la plupart de la production (Loft, 1988).

Les prix de vente sont fixés désormais à partir du coût de production auquel s'ajoute un profit préétabli ; les autorités reçoivent le pouvoir de contrôler le calcul des coûts des fournisseurs. Les coûts qui servent de base pour établir les prix sont déterminés de trois façons :

- un coût estimé par des ingénieurs experts en fonction des caractéristiques du processus technologique,
- un coût comptable, tel qu'il ressort des livres de l'entreprise,
- un coût obtenu dans les fabriques de l'Etat pour les produits similaires.

Afin d'éviter les profits excessifs, des investigations sur les coûts sont ordonnées par l'Etat et menées par des équipes mixtes formées de comptables agréés (*chartered accountants*) et d'ingénieurs.

C'est pendant cette période que le calcul des coûts prend une vraie importance dans la gestion des entreprises concernées ; l'Etat s'y implique directement, en imposant des règles de calcul et d'analyse. Les contraintes imposées par la guerre déterminent en fin de compte une profonde transformation de l'industrie et un nouvel intérêt pour la comptabilité des coûts. Il

est significatif de signaler que c'est pendant la première guerre mondiale que des cours de comptabilité sont introduits à la London School of Economics (Loft, 1988). Cette prise de conscience sur l'importance des coûts contribuera après la fin de la guerre au développement de la comptabilité de gestion en Grande Bretagne (Loft, 1988, 1995).

Au cours de la première guerre mondiale la profession comptable joue un rôle important dans le processus d'uniformisation des méthodes, rôle qui s'étendra au domaine de la comptabilité de gestion dans son ensemble.

L'intervention de l'Etat dans l'économie focalise l'attention sur la comptabilité (notamment la comptabilité des coûts), ce qui conduit à un nouveau tournant dans le développement de la profession comptable. Sous l'impulsion du gouvernement, qui a besoin de professionnels compétents qui administrent et vérifient les procédures d'établissement des prix et la mise en place des méthodes uniformes, les comptables agréés (*chartered accountants*) commencent à s'occuper de la comptabilité des coûts, champ qu'ils avait négligé jusque-là (Loft, 1995).

En outre, l'importance accordée au calcul et à l'analyse des coûts mène à l'essor des *costing and estimating clerks*, fonctionnaires comptables chargés du calcul et de l'analyse des coûts, qui ne font pas partie des associations professionnelles de comptables. Le gouvernement lui-même emploie des comptables agréés, mais aussi des *clerks* et des *cost accountants* pour des missions d'estimation des coûts ou pour différentes investigations. Ces derniers acquièrent ainsi de bonnes compétences et de l'expérience dans le domaine de la comptabilité de gestion et deviennent progressivement conscients de leur importance.

L'un des buts déclaré de l'association des *clerks* et *cost accountants*, créée en 1919 sous l'appellation Institute of Cost and Work Accountants (ICWA), est de promouvoir les méthodes scientifiques de calcul des coûts. L'idée d'un système uniforme naît parmi ses membres pendant les années 1920 (Loft, 1988) ; le modèle est le secteur de l'imprimerie. Un système uniforme suppose (selon un article paru en mars 1922 dans *The Cost Accountant*, la revue de l'ICWA) une définition des termes, une classification des charges, l'application de principes approuvés et finalement l'adoption d'une méthode uniforme. Le but est de faciliter la comparaison des coûts à l'intérieur d'un secteur industriel donné et de stabiliser les prix de vente. Au-delà de ce discours (loin d'être nouveau), selon lequel l'uniformisation du calcul des coûts serait d'intérêt public, il est certain qu'elle aurait des avantages pour les membres de l'ICWA : elle apporterait de la légitimité, leur permettrait d'avoir l'exclusivité pour certaines missions et améliorerait la cohésion entre les membres.

Lors de la seconde guerre mondiale, le contrôle des prix est à nouveau mis en place, accompagné par des systèmes uniformes de calcul des coûts. Parallèlement au contrôle gouvernemental des prix, des associations patronales adoptent pendant la même période des systèmes uniformes de calcul basés sur les coûts complets (ce qui facilite les efforts du gouvernement).

Une grande partie des accords collectifs persistent après la guerre et inspirent des réglementations gouvernementales : en Grande Bretagne, l'établissement des prix pour les contrats gouvernementaux est toujours soumis à un mécanisme de contrôle.

Pendant la guerre, l'élément clé est le coût, non pas le prix de marché ; le coût représente un repère, il constitue la base pour les prix décidés au cadre des contrats gouvernementaux. La régulation par l'Etat suppose que les entreprises connaissent leurs coûts, ce qui n'est pas toujours le cas ; l'importance du calcul des coûts est maintenant une évidence. Les coûts reçoivent une signification nouvelle (Loft, 1988) : ils ne sont plus uniquement une représentation de l'activité productrice passée, dont l'étude permettrait l'amélioration des profits à venir, mais deviennent le déterminant du profit dans le cas des contrats gouvernementaux.

2.2.4. Les Etats-Unis et la CASB

Aux Etats-Unis, il semble que l'utilisation des méthodes uniformes de comptabilité de gestion est très courante au début du siècle ; ainsi, un article sur l'état des pratiques paraît en 1923 (Sanders, 1923). L'enquête réalisée par l'auteur parmi plusieurs organisations professionnelles sectorielles mène à des résultats inégaux et montre une grande diversité des situations. Ainsi, 80 organisations sont connues pour avoir introduit des systèmes uniformes de calcul des coûts ; 24 organisations totalisant 14 576 entreprises membres fournissent des réponses exploitables : 4 968 entreprises utilisent le système conçu par leurs organisations respectives. Après certaines corrections, l'auteur de l'article arrive à un taux d'adoption des méthodes uniformes de 27%. Les entreprises en question font partie de secteurs très variés : agroalimentaire, construction, textile, métallurgie, industrie chimique etc.

Les systèmes uniformes sont mis en place par les membres de certaines organisations patronales ; une partie de ces organisations exploitent les données fournies par les systèmes uniformes, mais d'autres ne suivent pas leur application.

L'un des principaux avantages des méthodes uniformes est la possibilité pour chaque entreprise de comparer pertinemment ses coûts avec les moyennes sectorielles. Or, à l'époque

(années 1920) il y a des débats aux Etats-Unis quant à la légalité de ces pratiques. En outre, il y a le risque de collusion entre les entreprises pour contrôler les volumes produits ou les prix de vente.

L'uniformisation des méthodes de calcul par l'Etat existe aux Etats-Unis pendant la seconde guerre mondiale, exclusivement pour les contrats militaires, comme c'est le cas dans d'autres pays engagés dans le conflit. Nous ne disposons pas d'informations détaillées concernant les procédures utilisées.

Plus tard, en 1970, est créé aux Etats-Unis un organisme public chargé de la normalisation de la comptabilité de gestion : c'est la Cost Accounting Standards Board (CASB). L'évolution et le fonctionnement de cette institution représentent un cas à part dans l'histoire de la comptabilité de gestion, en dehors des voies empruntées habituellement par le développement des méthodes. Les normes émises par la CASB ne contiennent pas d'éléments innovateurs, elles ne font que codifier et renforcer les pratiques et les doctrines déjà existantes, en transformant le calcul uniforme des coûts en instrument de contrôle. C'est une institution dont l'histoire est particulièrement mouvementée : fondée en 1970 (en pleine guerre du Vietnam), elle disparaît en 1980, faute de financement par le Congrès, mais est recréée en 1988.

A la fin des années 1960, époque de la création de la CASB, l'approvisionnement de l'armée, en raison de ses particularités, se fait essentiellement par la négociation directe des contrats, situation qui se perpétue jusqu'à aujourd'hui. Le prix est déterminé en ajoutant une marge de profit au coût calculé ex ante ou ex post par le fournisseur. A la fin des années 1960, le système de contrôle de ce processus est peu performant et inadapté au contexte, problèmes que la création de la CASB est censée résoudre. Le système des enchères, habituellement pratiqué dans le cas des contrats publics, est pratiquement absent du domaine de la défense, et ce pour plusieurs raisons : complexité des produits, caractère confidentiel, nombre très réduit de fournisseurs – parfois un seul (McClenon, 1973).

Les traits spécifiques de l'industrie de la défense, tels que l'hétérogénéité et la concurrence insuffisante, nécessitent un organe de contrôle adapté. Les fournisseurs sont nombreux et hétérogènes ; en outre, la proportion occupée par les contrats militaires dans leur chiffre d'affaires diffère beaucoup d'un cas à l'autre. La concurrence ne peut s'y exercer

pleinement et réguler donc l'activité des acteurs. Il n'y a aucune pression qui réduise les profits des fournisseurs et qui pénalise ceux qui sont inefficients.

Entre 1968 et 1970, la création de la CASB est au centre d'un débat public intense ; les autorités militaires, la profession comptables et certaines agences gouvernementales soutiennent le projet, tandis que les industriels s'y opposent ; la CASB est finalement créée en 1970.

Le processus de création de la CASB comprend deux étapes (Pownall, 1986) :

- 1968 – débats au niveau des différentes institutions publiques (commissions parlementaires, ministère de la défense, autorités comptables etc.) sur la nécessité et la faisabilité d'une normalisation des pratiques de la comptabilité de gestion. Cette étape aboutit à une étude qui met en évidence quatre questions essentielles : distinction entre coûts directs et coûts indirects, répartition des charges indirectes, comptabilisation des immobilisations corporelles et comptabilisation des crédits. Il faut remarquer la place importante occupée par le problème de l'identification et la répartition des coûts.
- 1970 – acceptation de l'idée de la normalisation, débats sur la nature et l'étendue de celle-ci ; elle finit avec la constitution proprement dite de la CASB en tant qu'agence fédérale subordonnée au Congrès.

Lors de sa création en 1970, la CASB se donne six objectifs : « *uniformity, consistency, allocability and allowability, fairness, materiality and verifiability* » (Rayburn, 1991, p. 103). Plus précisément, sa fonction est de promulguer des standards pour la comptabilité des coûts qui assurent l'uniformité et la fiabilité des méthodes utilisées par les fournisseurs militaires. En interprétant cet objectif, la CASB ne prend pas en considération la séparation traditionnelle entre comptabilité financière et comptabilité de gestion, mais elle adopte une vision plus large de cette dernière (Bedingfield, 1980). Sa définition de la comptabilité des coûts va dans ce sens-là : « toute méthode ou technique comptable utilisée pour mesurer les coûts, rattacher les coûts aux exercices comptables ou répartir les coûts aux objectifs de coût ». Par ailleurs, certains standards émis par la CASB sortent du champ traditionnel de la comptabilité de gestion ; il y a également des situations où ils ne sont pas conformes aux GAAP (General Accepted Accounting Principles – cadre conceptuel de la comptabilité financière américaine).

La mise en place proprement dite des standards est difficile en raison de leurs complexité et de la diversité des clauses qu'ils contiennent. L'applicabilité des standards, le champ qu'ils couvrent et la publication des informations par les entreprises concernées sont

les domaines qui sont le plus souvent sujets à des confusions et à de mauvaises interprétations.

La CASB présente certaines caractéristiques uniques (Rayburn, 1991) :

- c'est un organisme subordonné au Congrès américain et non pas au gouvernement,
- les standards émis ont force de loi, à la différence par exemple des standards émis par la FASB ; les standards émis par la CASB resteront en vigueur après sa disparition provisoire en 1980,
- ces standards s'appliquent (dans une première étape) seulement aux contrats militaires dont le montant dépasse 100 000 USD ; en 1975, le seuil est relevé à 500 000 USD.

Selon les statuts, le président de la CASB est le Comptroller General des Etats-Unis ; celui-ci nomme quatre autres membres avec un mandat de quatre ans : deux appartenant à la profession comptable (en pratique ce sont des dirigeants des grands cabinets d'audit ; sur l'une de ces places siégera par ailleurs Gordon Shillinglaw, de l'université Columbia), un représentant de l'industrie et un membre du gouvernement fédéral.

Les arguments principaux qui se trouvent à l'origine de la création de la CASB, formulés pour la première fois en 1968, sont liés notamment au besoin de vérifier la justesse et l'équité des conditions contractuelles imposées par les fournisseurs de l'armée américaine (Rayburn, 1991). Les promoteurs de cette idée affirment qu'un système uniforme de comptabilité des coûts devrait apporter des économies considérables pour l'Etat américain.

La raison profonde est le soupçon que les entreprises engagées dans des contrats avec l'armée américaine emploient leurs méthodes de calcul de manière à surestimer leurs coûts. Les autorités désirent contrecarrer cette tendance en uniformisant le calcul. L'objectif ultime de la CASB est donc de discipliner et de surveiller l'activité des fournisseurs en contrôlant leurs pratiques comptables ; elle doit les empêcher de détourner les richesses de l'Etat.

Les principaux aspect sur lesquels s'exercera le contrôle sont les suivants :

- la répartition des charges indirectes,
- l'établissement des prix,
- le traitement des profits réalisés à l'intérieur des groupes.

Sur le marché boursier, l'apparition de la CASB est perçue comme un danger, du moins pour les fournisseurs peu compétitifs ; les agents anticipent une baisse de la profitabilité pour les activités engagées dans des contrats militaires (Pownall, 1986). Cette réaction conforte l'idée que la CASB est créée pour éliminer les profits excessifs prétendument réalisés par les fournisseurs aux dépens de l'Etat.

Pendant la première période de son existence (entre 1970 et 1980), la CASB émet 19 normes relatives à la comptabilité des coûts, dont cinq se rapportent directement à la répartition des charges, ce qui démontre à nouveau l'importance accordée à ce sujet.

Dès le début apparaît l'idée d'étendre la portée des standards au-delà du domaine militaire, à tous les contrats conclus par le gouvernement. L'influence de la CASB est considérable et porte de facto sur l'ensemble des contrats d'achat des institutions publiques américaines (en 1990, l'extension du champ d'application est reconnue). En particulier, la CASB parvient à régulariser et à améliorer les procédures de répartition des charges (Rayburn, 1991).

Vers la fin des années 1970, l'opinion majoritaire parmi les décideurs est que la CASB a fini de remplir l'une de ses missions (établir les standards pour réguler la comptabilité de gestion) et qu'elle doit désormais surveiller l'application de ces standards et les amender si nécessaire.

En 1979, un comité du Sénat américain étudie la possibilité de dissoudre la CASB et de transférer ses attributions à un autre organisme, le General Accounting Office. Il y a des débats autour de la question, mais le comité n'arrive à aucune conclusion. En 1980, la CASB est de facto dissoute, car le Congrès n'approuve pas son budget. La raison avancée le plus souvent par les officiels est que cette institution a accompli son mandat initialement accordé et que la rédaction d'autres standards ne serait plus nécessaire.

En réalité, l'activité de la CASB s'est toujours trouvé au centre de polémiques intenses et d'enjeux divers. Certains pensent que les pressions exercées par les industriels, qui avaient toujours été défavorables à la CASB, précipitent sa disparition (Rayburn, 1991). Sans doute y'a-t-il plusieurs facteurs qui déterminent la dissolution de la CASB, à part les pressions des fournisseurs : ainsi, elle s'est affaiblie à cause du retrait de son président (Elmer Staats) et de la disparition de ses soutiens devant le Congrès. La CASB ne peut résister à l'opposition des industriels, qui s'était renforcée, ni au mouvement de dérégulation de la fin des années 1970. En général cette période est marquée par la baisse de l'intérêt pour les contrats militaires à cause de la fin de la guerre au Vietnam. L'impossibilité pour la CASB d'estimer les coûts et les avantages de la mise en place des standards est probablement un autre facteur important.

La CASB entretient des rapports complexes avec les agences gouvernementales, la profession comptable (comptabilité financière et comptabilité de gestion) et les entreprises concernées, qui sont notamment les fournisseurs de l'armée américaine (McClenon, 1973). Ses actions sont regardées avec hostilité dans les milieux industriels et la CASB essayera dans le temps d'aplanir ces conflits. Les professionnels de la comptabilité (les CPA – *certified*

public accountant) s'impliquent activement dans la mise en place des standards émis par cet organisme (Sourwine, 1993) et participent aussi à sa gouvernance (Hubbard, 1990).

Immédiatement après la dissolution de la CASB, c'est-à-dire dès 1980, se manifeste à nouveau un courant d'opinion favorable à la mise en place d'une institution chargée de la normalisation de la comptabilité de gestion. Les raisons invoquées sont le besoin de nouveaux standards pour mieux contrôler les bénéfices réalisés par les fournisseurs, ainsi que la nécessité de modifier, le cas échéant, les standards existants et de fournir des interprétations officielles de ces mêmes standards (Rogerson, 1992). Ce courant gagne progressivement du terrain, de sorte qu'en 1990 la CASB est à nouveau créée, cette fois comme organisme indépendant dans le cadre d'une agence fédérale chargée des contrats publics (Office of Federal Procurement Policy – OFPP).

Le changement radical de position des principaux acteurs entre 1980 et 1990 est une réponse aux changements intervenus dans l'environnement (augmentation du budget de l'armée, gaspillages de l'administration, questionnements sur la déréglementation, absence d'une institution chargée de la modification et de l'interprétation des standards etc.).

La fonction de la nouvelle CASB est en grandes lignes la même – émettre, modifier et interpréter les standards de comptabilité des coûts régissant les contrats conclus par l'Etat, en assurant l'uniformité (*uniformity*) et la fiabilité (*consistency*). Les standards sont obligatoires pour les contrats d'Etat qui dépassent 500 000 USD, avec quelques exceptions ; l'extension des compétences de la CASB en dehors du champ militaire est ainsi formellement accomplie.

Quant à la structure de la nouvelle CASB, elle est présidée par l'administrateur de l'OFPP ; celui-ci désigne quatre autres membres : deux représentants du gouvernement fédéral (dont un du ministère de la défense et le deuxième du General Services Administration), un représentant de l'industrie et finalement un membre expert dans le domaine de la comptabilité de gestion.

2.2.5. Dimensions idéologiques, sociales et politiques

Les méthodes uniformes apparaissent souvent comme des instruments favorisant la coopération entre différents acteurs en vue du progrès collectif. Cette vision part de l'idée que le changement du système de comptabilité de gestion aurait des effets positifs sur la concurrence, sur les prix etc., qu'il résoudrait en somme les problèmes de l'industrie.

Le mouvement pour l'uniformisation des méthodes comporte aussi une dimension sociale, qui s'ajoute aux aspects strictement techniques (Ahmed et Scapens, 2000). En effet,

le processus technique est accompagné par des efforts dans d'autres directions : formation et assistance pour les entreprises impliquées, mais aussi tentatives d'influencer l'ensemble de la société. Les promoteurs du courant tâchent d'obtenir la coopération de la profession comptable et d'autres organisations.

Les raisons qui poussent les différents acteurs à s'impliquer dans le mouvement sont différentes. Ainsi, il est fort probable que la profession comptable cherche à améliorer son statut et son expérience. Le gouvernement vise à contrôler les prix dans le cadre des contrats qu'il conclut. Les syndicats s'intéressent eux-aussi au mouvement, car ils le perçoivent comme un moyen de protéger leurs intérêts dans un contexte où de nombreuses usines ferment et le chômage est en hausse. Les intérêts des syndicats coïncident dans ce cas avec ceux du patronat ; par conséquent, ceux-ci participeront aux débats et soutiendront l'uniformisation du calcul des coûts. Il s'agit ici vraisemblablement de l'un des principaux moteurs du mouvement d'uniformisation (Mitchell et Walker, 1997; Ahmed et Scapens, 2000).

Les systèmes uniformes permettent aux entreprises de gérer collectivement certains problèmes (établissement des prix, profitabilité, abus commerciaux, contrôle du marché) et de prendre collectivement des initiatives. Cela donne lieu à des contraintes, mais élargit également leur champ d'action et augmente leur pouvoir de négociation (Ahmed et Scapens, 2000).

Le mouvement d'uniformisation initié par les fédérations patronales reflète le désir conscient des acteurs de réformer les processus sociaux de contrôle sur leur activité et de rétablir un environnement stable en réduisant les baisses de prix, les abus et les autres menaces. La stabilité est vue comme une conséquence de l'action collective des entreprises du secteur à travers des règles comptables communes. Les règles uniformes devraient assurer la stabilité, introduire la rationalité et apporter de la légitimité. En général, les arguments invoqués par les organisations patronales en faveur de l'uniformisation se fondent sur l'idée que les règles uniformes de calcul des coûts et d'établissement des prix de vente fondés sur ces coûts devraient réduire l'incertitude environnementale, stabiliser les prix et encourager la coopération.

Il est possible que les véritables motivations tiennent plutôt des rapports de forces et d'argent ; les buts réels sont de renforcer le pouvoir, marginaliser les non membres des associations, favoriser les ententes occultes ou tacites etc. La normalisation des calculs favorise les ententes au cadre des branches industrielles, notamment en ce qui concerne les

prix de vente (qui seront revus à la hausse), et ces ententes se font aux dépens des clients ou des consommateurs finaux.

Ces disparités entre le discours public des supporters de la normalisation et leurs motivations cachées apparaissent clairement dans le processus mené directement par les organisations patronales (imprimerie, sidérurgie).

La même logique s'applique dans le cas où la normalisation est gérée par des institutions privées constituées ad hoc, comme la Cegos. Celle-ci, bien qu'autonome, représente néanmoins les intérêts du patronat français (qui est d'ailleurs son créateur).

L'uniformisation accomplie (en particulier dans des conditions de guerre) par les autorités de l'Etat est particulièrement complexe :

- la mise en place des procédures d'établissement des prix de vente, de calcul des coûts et de répartition des charges indirectes se fait directement dans le système de comptabilité de gestion des entreprises, qui perdent ainsi une partie de leur autonomie,
- le gouvernement s'engage dans le mouvement en concevant les systèmes de calcul, mais aussi en vérifiant la mise en place effective de ces systèmes.

L'intervention gouvernementale a lieu finalement pour déterminer les prix dans certaines industries et pour éliminer les pratiques injustes. La participation institutionnelle du gouvernement se manifeste non seulement dans la conception des méthodes, mais aussi dans la mise en place des changements. Il y a une intégration des méthodes de calcul des coûts dans le cadre légal.

Le système de calcul des entreprises concernées par l'uniformisation gouvernementale évolue dans une logique institutionnelle : sa caractéristique principale et sa compatibilité avec les intérêts publics (Ahmed et Scapens, 2000). Ce processus est motivé par les intérêts politiques et économiques du gouvernement, et non par une recherche de l'efficience économique au niveau des entreprises.

Dans des cas extrêmes, il peut même inciter ces entreprises à choisir des méthodes de production inefficientes de point de vue économique ; Rogerson (1992) donne l'exemple des fournisseurs d'équipement militaire aux Etats-Unis. Les entreprises auront la tendance de répartir une plus grande partie de leurs charges indirectes aux produits dont elles sont sûres qu'ils trouveront un acquéreur. Elles ne sous estiment pas leurs coûts totaux, mais transfèrent seulement une partie des coûts entre les différents produits. Le but final est d'alléger le coût des produits vendus sur des marchés plus concurrentiels.

2.2.6. Les schémas de normalisation et leurs résultats

Il est intéressant de remarquer que les tentatives de normalisation (abouties ou non) de la comptabilité de gestion ont lieu selon les mêmes schémas que le processus de normalisation de la comptabilité financière, malgré les grandes différences entre les deux types de comptabilité, notamment en termes de publicité et de destination des informations. Les trois schémas suivis sont les suivants :

- normalisation à l'initiative des entreprises (ententes au sein d'une même branche, comme par exemple au cas des imprimeurs) ;
- normalisation par l'Etat (accomplie par le gouvernement ou par une institution publique spécialisée, comme la CASB américaine) ;
- normalisation par les institutions privées (la Cegos par exemple, fondée par le patronat français, a joué un rôle essentiel dans le mouvement de normalisation).

Il s'agit bien sûr seulement d'une typologie des schémas d'harmonisation de la comptabilité de gestion, dont le but n'est pas de décrire la complexité de la réalité. Les systèmes uniformes de calcul des coûts représentent un enjeu important pour de nombreux intervenants et leur création est à chaque fois le résultat des actions concomitantes de diverses catégories d'acteurs (Etat, entreprises, syndicats, profession comptable, ingénieurs etc.).

Il y a également une contamination entre les deux mouvements de normalisation (de la comptabilité financière et de la comptabilité de gestion.) Ainsi, en France, les plans comptables 1942 et 1947, premiers instruments de normalisation de la comptabilité financière, ont été influencés par le processus d'harmonisation de la comptabilité de gestion. Ils contiennent des chapitres dédiés à celle-ci, largement inspirés par les travaux de la Cegos (Lemarchand et Le Roy, 1998).

Néanmoins, les finalités poursuivies par les deux processus de normalisation sont très différentes. Ainsi, la normalisation de la comptabilité générale vise à rendre les informations financières comparables et fiables à l'intention du fisc ou des financeurs (banques ou marchés financiers). La finalité principale des tentatives de normalisation de la comptabilité de gestion, notamment de la répartition des charges indirectes, est essentiellement politique, à savoir la régulation de la concurrence[16] :

- la réduire lorsqu'elle devient trop forte (c'est le cas des initiatives prises au sein de différents syndicats ou fédérations patronaux ou par la Cegos en France, initiatives destinées à protéger les intérêts des industriels) ;

[16] Nikitin (1992) avait déjà mis en évidence le rôle essentiel joué par la concurrence dans l'émergence de la comptabilité industrielle.

- la créer de manière artificielle (c'est le cas des interventions de la CASB sur le marché peu concurrentiel des contrats militaires, afin de défendre les intérêts de l'Etat).

L'idée de normaliser la comptabilité financière semble être unanimement acceptée et de nos jours, une comptabilité financière normalisée est la règle. Les efforts de normalisation nationaux s'accompagnent par un processus de normalisation internationale, qui obtient lui aussi un grand succès. En règle générale, les aboutissements des mouvements de normalisation de la comptabilité de gestion restent peu significatif. L'activité de la CASB semble être la seule exception notable, mais, mais son champ d'activité est limité aux contrats conclus par l'administration.

Toutes les tentatives d'harmonisation et, plus encore, de normalisation de la répartition des frais généraux partent de la prémisse que le prix de vente est établi à partir du coût de revient. En effet, sans cela, la répartition uniforme des charges indirectes ne peut jouer le rôle régulateur que lui attribuent ses promoteurs. Cette prémisse indispensable limite la diffusion de la répartition uniforme, car les situations où les prix de vente peuvent être déterminés seulement à l'aide des coûts de revient sont très rares, et se font plus rares encore aujourd'hui que pendant la première moitié du 20e siècle (période où le courant a connu son apogée).

Par ailleurs, les méthodes uniformes se développent dans un contexte où le libéralisme économique et le pouvoir régulateur du marché sont mis en cause. Il s'agit soit de périodes de troubles sociaux et politiques (comme en France, où l'essor des méthodes uniformes accompagne en 1936 l'avènement du Front populaire) ou de périodes de guerre, où l'Etat prend le contrôle des activités industrielles à des fins militaires (ce qui arrive en Grande Bretagne pendant les guerres mondiales). Une forme de cette « normalisation militaire » réapparaît, sous une forme moins contraignante, aux Etats-Unis pendant la guerre du Vietnam. Dans des périodes de stabilité économique et de paix, l'intérêt pour la mise en place de systèmes uniformes baisse considérablement, car elle est considérée comme incompatible avec une économie libre de marché.

Finalement, la mise en place des méthodes uniformes de calcul doit être précédée par la standardisation des concepts de la comptabilité des coûts afin d'éviter les différences de contenu entre les différentes entreprises. Cette absence de la standardisation est l'un des facteurs qui mènent à la disparition de beaucoup des systèmes uniformes introduits après 1913 (Edwards et al., 2003). Une autre difficulté est d'obtenir l'accord volontaire des entreprises membres de l'organisation patronale (Edwards et al., 2003). Cette difficulté

provient d'une résistance naturelle au changement, de la diversité des méthodes de production et de l'hésitation à divulguer les données confidentielles.

Conclusion de la première partie

Notre démarche scientifique est centrée autour de la compréhension de la répartition des charges indirectes ; le concept de compréhension est emprunté à Max Weber (1995), mais aussi à Raymond Aron (1938). En sciences sociales, la compréhension d'un phénomène suppose des niveaux multiples d'interprétations, situés sur un continuum (Giddens, 2005). A un premier niveau les acteurs qui font, disent et pensent des choses dans le cadre social de leur vie ont des théories de premier ordre sur leurs relations sociales. Ensuite, les chercheurs en sciences sociales étudient et décrivent ces théories de premier ordre pour développer des théories de deuxième ordre. A leur tour, les théories des scientifiques peuvent être considérées comme des théories de premier ordre et faire l'objet de nouvelles interprétations de la part d'autres chercheurs ou des acteurs sociaux Cela donne lieu à des théories de troisième ordre ; il y a donc de multiples processus d'interprétation qui fonctionnent parfois en boucle. Notre recherche se place, elle aussi, à des niveaux multiples d'interprétation. Ainsi, nous interprétons ce que les acteurs font, disent et pensent afin de pouvoir comprendre leurs théories de premier ordre sur le phénomène de la répartition. A partir de ces théories de premier ordre, nous développons ensuite des théories de second ordre. Nous essayons également de comprendre et d'organiser les théories scientifiques de la répartition et nous nous situons ainsi au troisième niveau d'interprétation.

La contingence joue un rôle heuristique dans notre travail de recherche : elle nous aide à comprendre la répartition et à produire ainsi de la connaissance. Nous envisageons la contingence dans un sens large, qui consiste à saisir les relations complexes qui peuvent exister entre la répartition des charges comme processus organisationnel et les différents facteurs (internes ou externes) qui exercent une influence.

A travers notre bref aperçu historique, nous avons pu saisir d'emblée l'ancienneté et la complexité des enjeux et des problématiques liés à la répartition des charges indirectes. L'importance de ce processus et la pérennité des dilemmes l'accompagnant ont par ailleurs clairement ressorti. On pourrait citer ici l'exemple de la France où dans les années 1830 la répartition constitue un problème suffisamment sérieux pour être discutée chez Saint-Gobain dans le conseil d'administration. Dans les années 1930, c'est-à-dire un siècle plus tard, la Confédération Générale du Patronat Français met en place un comité spécial pour étudier la question de la répartition, ce qui prouve qu'elle est toujours au centre des préoccupations.

En ce qui concerne la dialectique entre discours et pratiques de la répartition, qui constitue le fil conducteur de notre recherche, elle est évidente depuis fort longtemps dans l'histoire de la comptabilité de gestion. Les discours et les pratiques s'alimentent réciproquement et forment souvent une boucle. En France, la publication d'ouvrages comptables innovateurs au 19e siècle (Degranges, Godard, Courcelle-Seneuil etc.) précède et semble influencer le développement ultérieur des pratiques. Dans le monde anglo-saxon (particulièrement en Grande-Bretagne), le mouvement est inverse : ce sont les pratiques, souvent très en avance par rapport aux discours, qui nourrissent ces derniers (Boyns et al., 1997). Malgré ce rapprochement continuel entre discours et pratiques, ils se trouvent également depuis toujours en décalage : la théorie (normative et généralisatrice) présente un idéal difficile à retrouver dans la réalité ; en outre, il y a certaines dimensions des pratiques qui sont ignorées par la théorie (Nikitin, 1992).

Depuis l'apparition et l'identification des frais généraux, on se pose la question s'il faut les répartir ou non ; et si la réponse est oui, comment le faire ? Cette question accompagne l'histoire de la comptabilité de gestion sans jamais trouver de réponse définitive. Indéniablement, la tendance générale est que la répartition des frais généraux aux objets de coût devient de plus en plus fréquente (si bien qu'aujourd'hui elle n'est que rarement remise en question). Des doutes subsistent pourtant quant à son ancienneté et à ses véritables motivations. En effet, les historiens ont tendance à rapporter des situations qui leurs paraissent intéressantes, qui représentent des « événements » dans l'évolution de la comptabilité de gestion : des cas comme Saint-Gobain en France, Carron Company en Grande Bretagne ou Lyman Mills aux Etats-Unis sont plutôt des exceptions dans leur temps. Quant aux techniques de répartition adoptées, elles sont extrêmement variées. Leur complexité dépend des besoins concrets qu'elles doivent satisfaire, quelle que soit l'époque à laquelle on se situe (la sophistication des méthodes n'augmente pas automatiquement au fil du temps).

Tout au long de l'histoire de la comptabilité de gestion, le caractère contingent des techniques de répartition des charges indirectes (quant à leur émergence, mais également à leur mise en pratique et à leur diffusion) apparaît à maintes reprises. Nous avons pu ainsi mettre en évidence l'influence de nombreux facteurs : la taille, la technologie mise en œuvre, le contexte social, économique et politique, où la concurrence joue un rôle primordial (cf. notamment Nikitin, 1992).

Dans l'histoire de la comptabilité de gestion, qui a ses origines au début du 18e siècle – cf. par exemple (Nikitin, 1992) pour la France ou (Fleischman et Tyson, 1993) pour la

Grande-Bretagne –, ce n'est qu'assez récemment que l'on commence de parler de méthodes de répartition, telles qu'on les connaît aujourd'hui. Ainsi, dans le monde anglo-saxon, le direct costing (ou *variable costing*) date des années 1950 (Dugdale et Jones, 2003). En France, la première méthode de répartition proprement dite est celle des sections homogènes, née avec les rapports Rimailho de 1927-1928 et soutenue par les tentatives d'harmonisation de la comptabilité de gestion (Bouquin, 1995b, 1995a). Néanmoins, pendant environ deux siècles, les techniques de répartition peuvent parfaitement évoluer dans l'absence de méthodes, dans des contextes socio-économiques et politiques très divers. Par ailleurs, l'apparition des deux méthodes citées semble suivre d'autres logiques que celle de la rationalité économique : le direct costing est largement soutenu par les consultants (Dugdale et Jones, 2003), tandis que la méthode des sections homogènes constitue un essai de « normalisation privée de la comptabilité de gestion » (Bouquin, 1995b).

Il s'agit ici d'un constat particulièrement important, sur lequel nous nous appuyons lorsque nous affirmons que ce qui compte vraiment, ce ne sont pas les méthodes, mais la répartition des charges indirectes en tant que processus organisationnel (c'est notre premier argument dans ce sens, qui sera repris dans le premier chapitre de notre conclusion).

Les tentatives de normalisation de la répartition des charges indirectes, aspect singulier dans l'histoire de la comptabilité de gestion, font émerger le sens politique que peut prendre ce processus. En effet, la normalisation de la répartition est un instrument utilisé par différents acteurs pour réguler la concurrence et protéger ainsi leurs intérêts :

- la réduire lorsque celle-ci est trop forte (démarches des associations patronales et de la Cegos, essentiellement dans l'intérêts des industriels) ;
- la recréer artificiellement lorsque celle-ci est trop faible (activité de la CASB américaine, dans l'intérêt de l'Etat).

Deuxième partie :

Les pratiques de la répartition

La deuxième et troisième parties de notre thèse correspondent à la dialectique entre pratiques et discours. Ainsi, cette deuxième partie est dédiée à l'étude (c'est-à-dire l'interprétation) des pratiques, afin d'y puiser le sens de la répartition.

Les recherches empiriques, visant à observer les pratiques de répartition et à expliquer ce phénomène sont très peu nombreuses. Cependant, l'importance de cette démarche est reconnue depuis longtemps – par exemple : « une approche positive est nécessaire pour expliquer pourquoi les coûts répartis sont couramment utilisés par les entreprises dans la prise de décisions et dans l'élaboration des documents de synthèse » (Biddle et Steinberg, 1985, p. 45).

Ici, la recherche sur les pratiques de répartition prend la forme de plusieurs études de cas :

- une étude de cas détaillée, sur trois ans, à travers laquelle nous faisons ressortir différents aspects comportementaux de la répartition (premier chapitre) ;
- cinq autres études de cas qui font émerger des sens différents de la répartition (deuxième chapitre).

1. Répartition et comportements : le cas Medipharma

La répartition des charges indirectes est l'un des composants les plus importants de tout système de calcul des coûts. Habituellement reléguée au rang des techniques comptables, la répartition est en réalité au centre d'enjeux complexes et subtils : politiques (influencer les hommes), économiques (évaluer les flux) et éthiques (partager équitablement le coût des ressources consommées). Dans certaines situations, le système de répartition des charges indirectes devient un instrument de gestion, qui détermine les acteurs à agir en poursuivant les buts de l'organisation[17]. Cette dimension est souvent négligée par la recherche dominante en comptabilité de gestion, au profit des aspects techniques.

Les appels pour une approche comportementale du calcul des coûts ne manquent pourtant pas. Dès 1922, McKinsey attire l'attention sur le fait que la répartition des charges affecte les motivations des managers (Zimmerman, 2003). En 1957, Anthony soutient que ce qui compte vraiment, ce n'est pas la technique de calcul des coûts (plus particulièrement la répartition des charges), mais le but primordial qu'elle doit servir, c'est-à-dire la motivation

[17] Nous assimilons ici les buts et les intérêts de l'organisation avec ceux des dirigeants (plus clairement, les buts des acteurs qui ont un pouvoir de décision sur le système de contrôle de gestion à mettre en place). Ce faisant, nous introduisons un biais dont nous sommes conscient, mais c'est un moyen de clarifier et orienter notre propos.

des acteurs. Le choix d'un système de calcul des coûts ne se justifie aucunement par la recherche d'un coût vrai, objectif (en admettant qu'un tel coût existe), car ce système vise en réalité à déterminer les responsables d'agir comme les dirigeants le désirent. Le choix de la méthode de répartition des charges doit se faire en fonction du résultat à atteindre. En résumé (Anthony, 1957, p. 234): « aborder le problème du contrôle en termes de motivation humaine (…) est beaucoup plus fécond que toute tentative de définir des coûts vrais ». Les innovations dans le domaine du calcul des coûts concernent en premier lieu les techniques, dont elles visent à accroître l'efficience: obtenir des coûts plus précis avec des efforts moindres. Ferrara (1990) déplore l'abandon des aspects comportementaux par les promoteurs de la « nouvelle comptabilité de gestion ».

Au cours de ce chapitre, nous essayons modestement de pallier ces insuffisances, en révélant les mécanismes par lesquels la répartition des charges indirectes influence les comportements organisationnels. Afin d'explorer cette question, nous nous appuyons sur un examen approfondi des pratiques : nous avons procédé à une étude sur 3 ans (entre 2003 et 2005) de la filiale d'un grand laboratoire pharmaceutique. Dans une première section nous présentons le cas étudié, la deuxième section étant dédiée aux aspects comportementaux de la répartition.

1.1. La répartition des charges indirectes chez Medipharma

Notre recherche porte sur la filiale roumaine du groupe Medipharma, un important laboratoire pharmaceutique international, qui déploie des activités de recherche, de production et de commercialisation des médicaments, notamment des molécules brevetées[18].

1.1.1. Méthodologie de recherche

Notre but est d'interpréter et finalement donner du sens à la répartition des charges, en mettant au centre de l'analyse les motivations et les comportements des acteurs organisationnels. Le design de recherche qualitatif que nous avons adopté nous semble le plus approprié pour notre démarche. Contrairement au courant principal de recherche sur les systèmes de calcul des coûts, notre démarche n'est pas prescriptive, mais positive : au lieu de proposer des solutions idéales de répartition, nous essayons de comprendre et expliquer les pratiques.

[18] Les dénominations de toutes les entreprises qui font l'objet de nos études de cas sont évidemment fictives, afin de garder leur anonymat. Dans le même souci, nous évitons en général de fournir des données chiffrées (concernant par exemple la part de marché ou le chiffre d'affaires), des informations sur les produits etc.

Cette recherche prend la forme d'une étude de cas basée sur plusieurs entretiens en profondeur effectués successivement entre 2003 et 2005 avec divers responsables de la filiale Medipharma. Le choix de ce cas a été dicté par les opportunités d'accès au terrain, difficiles à trouver en sciences de gestion (Girin, 1989), et plus particulièrement dans une recherche sur un sujet tellement délicat, tel le calcul des coûts. Nous avons procédé à des entretiens non-directifs ou semi-directifs, basés sur des guides d'entretien. Ils ont duré entre 60 et 180 minutes.

Pour compléter les informations, notamment en ce qui concerne la situation générale du secteur pharmaceutique en Roumanie, nous avons interrogé des médecins et pharmaciens en exercice (entretiens non-directifs). La durée de ces entretiens a été d'environ 45 minutes.

Le plan des entretiens a été le suivant :

- année 2003 – entretiens non-directifs avec les deux contrôleurs de gestion, le chef comptable, le directeur financier et deux managers commerciaux ;
- année 2004 – entretien semi-directif avec le directeur financier ;
- année 2005 – entretien semi-directif avec l'un des contrôleurs de gestion et un manager commercial ; entretiens non-directifs avec deux médecins employés dans des hôpitaux et un pharmacien.

Les entretiens non directifs ont été réalisés autour de thématiques générales relatives à notre problématique de recherche.

Les entretiens semi-directifs se sont appuyés sur des guides d'entretien préalablement rédigés, mais nous avons été amené à réorienter et modifier nos questions, notamment pour mieux explorer l'impact sur le contrôle de gestion de la situation de crise que traversait la filiale roumaine (crise dont nous n'avons pu connaître l'étendue réelle qu'au cours des entretiens de 2004 et 2005). Les principales thématiques abordées se retrouvent dans les deux tableaux 1 et 2.

Etant donné le caractère confidentiel et parfois sensible des sujets abordés, nous avons pris le parti de ne pas enregistrer les entretiens, mais de prendre plutôt des notes. A notre avis, cette démarche met davantage en confiance les personnes interviewées, qui font ainsi preuve de plus de liberté dans leurs propos.

Nous avons eu également accès à des documents internes de l'entreprise concernant les procédures en vigueur, les instruments du contrôle de gestion et les outils de reporting externe.

Dans une perspective interprétative, la compréhension des phénomènes par le chercheur est inévitablement fragmentaire et biaisée. C'est pourquoi nous avons présenté la

plupart des résultats de cette recherche aux personnes concernées, qui ont confirmé nos propos. En outre, il nous a paru indispensable de placer le phénomène étudié dans son contexte, afin de mieux rendre toute sa richesse et complexité.

Année	*Personne interviewée*	*Thématiques abordées*
Entretiens chez Medipharma :		
2003	Contrôleur de gestion 1	– Caractéristiques du système de contrôle de gestion et du reporting externe ; – Rôle de la répartition des charges indirectes ; – Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion et relations avec les opérationnels ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
	Contrôleur de gestion 2	– Caractéristiques du système de contrôle de gestion et du reporting externe ; – Rôle de la répartition des charges indirectes ; – Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion et relations avec les opérationnels ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
	Chef comptable	– Caractéristiques du système de contrôle de gestion et du reporting externe ; – Rôle de la répartition des charges indirectes ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
	Directeur financier	– Informations générales et organisation de l'entreprise ; – Caractéristiques du système de contrôle de gestion et du reporting externe ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
	Manager commercial 1	– Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion et relations avec les contrôleurs de gestion ; – Perception sur les outils du contrôle de gestion ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
	Manager commercial 2	– Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion et relations avec les contrôleurs de gestion ; – Perception sur les outils du contrôle de gestion ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
2004	Directeur financier	– Informations sur la crise que traverse l'entreprise ; – Impact sur les outils du contrôle de gestion ; – Impact sur la répartition des charges et leur rôle.
2005	Contrôleur de gestion 1	– Informations sur l'évolution de la crise ; – Impact sur les outils de contrôle de gestion ; – Impact sur la répartition des charges et leur rôle ; – Perception des changements.
	Manager commercial	– Impact sur les outils de contrôle de gestion ; – Perception des changements.

Tableau 1 : Thématiques des entretiens, cas Medipharma (1)

Année	*Personne interviewée*	*Thématiques abordées*
Entretiens en dehors de Medipharma :		
2005	Médecin 1	– Particularités du secteur pharmaceutique en Roumanie ; – Rôle et structure de la force de vente (représentants médicaux) et de la fonction marketing.
	Médecin 2	– Particularités du secteur pharmaceutique en Roumanie ; – Rôle et structure de la force de vente (représentants médicaux) et de la fonction marketing.
	Pharmacien	– Particularités du secteur pharmaceutique en Roumanie ; – Rôle et structure de la force de vente (représentants médicaux) et de la fonction marketing.

Tableau 2 : Thématiques des entretiens, cas Medipharma (2)

Le domaine d'activité de l'entité considérée est l'importation et la distribution des produits pharmaceutiques. Il s'agit de produits éthiques (vendus seulement sur ordonnance), mais aussi de produits OTC (vendus librement en pharmacie). Medipharma occupe l'une des premières places sur le marché roumain en termes de chiffre d'affaires. Le portefeuille des produits commercialisés est très varié, la plupart des aires thérapeutiques y étant représentées. Une partie de ces produits sont encore protégés par des brevets, mais d'autres sont déjà tombés dans le domaine public. Medipharma commercialise également des génériques. Les fournisseurs de la filiale (à une ou deux exceptions près) sont des fabriques faisant partie du groupe. Les prix d'achat des produits sont donc des prix de cession interne, établis au niveau du siège central, sur lesquels la filiale n'a aucun contrôle.

1.1.2. L'industrie pharmaceutique, un secteur en évolution

Le secteur des produits pharmaceutiques présente certaines caractéristiques distinctives, qui ont un impact considérable sur les systèmes de contrôle de gestion. En outre, c'est un secteur qui traverse depuis une dizaine d'années des mutations importantes.

1.1.2.1. Quelques caractéristiques générales

L'industrie du médicament a longtemps été dominée par le progrès technique ; son évolution est liée à trois aspects principaux : recherche et développement, économies d'échelle et internationalisation (Majnoni d'Intignano, 2001).

L'innovation est un élément capital, qui a un effet direct sur la valeur patrimoniale d'une firme et sur son potentiel de croissance. La capacité d'innovation d'un laboratoire se

reflète dans les produits inscrits dans son capital de brevets et dans son portefeuille de recherches en cours de développement (appelé *pipeline*).

De nos jours, la découverte et le lancement de molécules innovantes se raréfie et coûte de plus en plus cher. Pour Majnoni d'Intignano (2001) et Pignarre (2003), il s'agirait même d'un « effet de ciseaux », dû d'une part à l'augmentation des coûts de recherche et développement et d'autre part à la baisse des revenus dégagés par les nouvelles découvertes.

La place d'un laboratoire dépend de la découverte de produits phare (*blockbusters*) ou des opérations de croissance externe par fusion-acquisition. Ces opérations se sont multipliées à partir des années 1990 ; nous pouvons en citer les plus récentes – fusion en 1999 entre Astra et Zeneca, fusion en 2000 entre Glaxo Wellcome et SmithKline Beecham, en 2003 achat de Pharmacia par Pfizer, OPA réussie de Sanofi sur Aventis en 2004 etc. (Pajwani, 2004). L'intégration horizontale permet de rationaliser et de partager les risques, ainsi que les frais fixes de recherche et développement et de commercialisation.

Les laboratoires essaient ainsi d'affronter leur principale menace, à savoir l'arrivée dans le domaine public de leurs produits. Les médicaments sont protégés par des brevets seulement pendant un certain nombre d'années (en fonction de la législation) ; ensuite, leur composition devient publique et ils peuvent être fabriqués par d'autres producteurs, sous forme de médicaments génériques. Ces nouveaux producteurs ne doivent pas reprendre le processus coûteux qui précède la mise sur le marché d'un médicament (recherche, études cliniques etc.) ; des études d'équivalence suffisent.

Les laboratoires pharmaceutiques orientés vers la recherche ressentent l'expiration des brevets et la concurrence des génériques comme une menace majeure pour leur activité, à laquelle ils s'opposent avec des moyens plus ou moins acceptables (Pignarre, 2003).

Les génériques sont donc fabriqués à partir des molécules tombées dans le domaine public. Ils ont une composition identique aux produits d'origine (produits princeps) et sont lancés soit par le laboratoire les ayant créés, soit par un spécialiste des génériques. Les génériques coexistent en général avec les produits princeps, que les laboratoires d'origine continuent à fabriquer et à dénommer même après l'expiration du brevet (Majnoni d'Intignano, 2001).

Etant donné la structure particulière des coûts des entreprises spécialisées en génériques (absence des frais de recherche et développement, influence positive de l'effet d'expérience, production de masse etc.), le prix de ces médicaments est nettement inférieur (30 à 40% lors de l'introduction) par rapport aux produits d'origine.

Le marché des génériques est lié au cycle de vie des produits princeps (Majnoni d'Intignano, 2001). Quand une génération d'entre eux perd sa position de monopole, une nouvelle dynamique de concurrence par les prix s'instaure.

La fabrication et la commercialisation des génériques subissent une double pression : à certifier la qualité et à diminuer les prix de vente. La concurrence porte premièrement sur les prix de vente. La liberté de prescrire est limitée par le droit de substitution du pharmacien ou par des incitations financières à préférer les produits à bas prix à efficacité égale. La communication s'adresse au médecin et au pharmacien, et de plus en plus au patient.

Globalement, l'industrie pharmaceutique reste très riche, sa rentabilité figure parmi les plus élevés, si bien que dans le secteur la capitalisation boursière est très dynamique depuis 40 ans et peu sensible aux récessions et aux krachs (Majnoni d'Intignano, 2001). Dans le classement Forbes Global 2000 (qui recense les 2000 plus grandes entreprises du monde) du 21 avril 2008, le secteur pharmaceutique figure en troisième place en termes de rentabilité commerciale (résultat net divisé par le chiffre d'affaires), avec 16,9%, après le secteur des produits financiers (19,1%) et celui des semi-conducteurs (18,7%).

Le marché est scindé en trois catégories de produits, pour lesquelles la situation des producteurs, des médecins et des malades est différente, ainsi que les mécanismes de la concurrence (Majnoni d'Intignano, 2001) :

- les produits innovants ; ils sont protégés par un brevet et représentent 8 à 15% du marché selon les pays ;
- les produits courants, donc la composition n'est plus protégée ; leur efficacité est démontrée, ils sont remboursés, mais ont des concurrents, en particulier génériques ;
- un groupe hétérogène ; il comprend les produits non remboursés, d'automédication (OTC), prescrits ou non, dont la demande augmente fortement.

Dans un environnement hostile, les laboratoires pharmaceutiques ont tendance à passer d'une logique d'innovation à une logique marketing – déclinaison des produits existants, campagnes de communication destinées au grand public (par exemple Sanofi-Aventis sur le diabète ou GlaxoSmithKline sur les maladies respiratoires), partenariats institutionnels, développement des relations publiques etc. Cette mutation influence considérablement le *control mix* (Dambrin et al., 2004) : la culture de management s'oriente vers la rentabilité, la répartition du pouvoir consolide la position de la force de vente et les principes de responsabilité se rapprochent de la grande consommation.

1.1.2.2. Les particularités du marché roumain

Le marché des médicaments, en Roumanie comme partout dans le monde, est fortement réglementé. Le prix final de vente pour les médicaments éthiques (vendus seulement sur ordonnance) est fixé par les autorités publiques, de même que les marges. Les prix de transfert dans le circuit de distribution (laboratoire → distributeur → pharmacie) sont déterminés à partir de ce prix final en déduisant les marges successives. Dans le cas des médicaments OTC, les prix de vente finaux sont établis par les pharmacies et l'Etat impose seulement le taux des marges.

Le système de remboursement conduit à une forte pression exercée par les médicaments génériques : le prix de référence pour les médicaments remboursés est celui de l'équivalent générique le moins cher.

En Roumanie, le marché des produits pharmaceutiques est en forte croissance depuis quelques années, mais la concurrence devient de plus en plus rude. Les problèmes de financement, dus notamment à l'insuffisance des fonds budgétaires publics, ont conduit à des crises de liquidité importantes dans le secteur dont la dernière date de 2004. A cette époque, l'assurance maladie, en accumulant des déficits, s'est trouvée près de la cessation de paiements. A la suite des négociations, les laboratoires pharmaceutiques ont décidé de continuer à la créditer, en échange de garanties supplémentaires pour le remboursement des dettes. Pendant une période de temps, ces problèmes de financement ont freiné dans une certaine mesure la croissance du marché.

En général, lorsque nous avons effectué nos études de terrain (entre 2003 et 2005), le marché des produits pharmaceutiques restait peu liquide (recouvrement très lent des créances dans le système), mais sûr, car le débiteur final était la Caisse d'assurance maladie, donc l'Etat roumain. Ce marché représentait approximativement 1 milliard de dollars (soit environ 800 millions d'euros) en 2004.

La concurrence est forte et particulièrement complexe, en raison notamment des caractéristiques du secteur : intervention de l'Etat dans l'établissement des prix de vente, intense lobbying de la part des grands laboratoires, rôle spécifique des fabricants de génériques etc.

Une particularité intéressante concerne le marché du travail. En Roumanie, la quasi-totalité des employés commerciaux des laboratoires pharmaceutiques (visiteurs médicaux,

chefs de produit, managers commerciaux) sont diplômés des facultés de médecine – bac+6 (ou de pharmacie – bac+4, mais dans une moindre mesure). La raison est double :

- d'une part, devenir représentant commercial peut être une perspective intéressante pour des diplômés de médecine n'ayant pas réussi à intégrer la profession médicale (à cause notamment du processus sévère de sélection) ou tentés par une carrière plus lucrative et moins exigeante ;
- d'autre part, les médecins (prescripteurs et donc « clients ») requièrent comme interlocuteur un autre médecin ou un pharmacien ; les laboratoires se sont heurtés à cette demande et ont adapté leur politique de recrutement en conséquence.

Cette situation mène, plus que dans le cas d'autres secteurs, à la formation d'un corps de commerciaux très homogène et solidaire, avec une forte tendance à l'auto reproduction (les recrutements se font dans la communauté médicale et les managers tâchent de trouver des gens qui leur ressemblent).

Sans avancer sur la voie des spéculations, il faut remarquer qu'en raison de leur formation, les commerciaux auront une vision particulière sur les relations au travail (surtout dans leurs rapports avec les départements de support), sur le fonctionnement de l'entreprise et sur la notion de responsabilité. En effet, de point de vue sociologique, la profession médicale présente des particularités intéressantes, qui apparaissent dès l'étape de formation (études médicales) et dont l'application au contexte de l'entreprise pourrait apporter un éclairage intéressant : diffusion aux novices de compétences, mais aussi d'attitudes et de valeurs, formation à l'incertitude, autonomie professionnelle, double organisation – formelle et informelle (réseau de confrères) (Carricaburu et Ménoret, 2004).

Par ailleurs, il faut signaler qu'en général, au sein des laboratoires pharmaceutiques, la fonction commerciale (force de vente et marketing) bénéficie d'un pouvoir très important (pouvoir de négociation, influence, avantages matériels) et d'une grande légitimité, surtout en comparaison avec les fonctions de support (Dambrin et al., 2004). Le grand prestige dont jouissent les commerciaux par rapport aux autres membres de l'organisation est peut-être un reflet des rapports entretenus par les médecins avec les profanes. Sans doute, en Roumanie, en raison de la structure particulière du personnel commercial, ce rapport de forces est-il encore plus accentué.

1.1.3. Instabilité interne et situation de crise

Confrontée à cet environnement difficile et dynamique, la filiale roumaine de Medipharma dispose d'atouts indiscutables : force de vente nombreuse assurant une bonne

couverture du territoire, compétence des équipes de marketing, présence dans la plupart des aires thérapeutiques, portefeuille de produits innovants, efficaces et reconnus, soutien financier de la part du siège. Dans un premier temps, elle semblait bien exploiter ses avantages, son chiffre d'affaires était en continuelle hausse et sa position sur le marché s'améliorait. Mais à partir des années 2003-2004, l'entreprise commence à connaître d'importantes difficultés.

La filiale dispose d'une grande liberté d'organisation et de gestion, liberté dont elle a profité pleinement en modifiant plusieurs fois la structure des centres de responsabilité et le système de reporting interne. Ainsi, entre 2002 et 2005, l'organisation des départements a changé radicalement à deux reprises, changements consistant dans le transfert de produits d'un département commercial à l'autre, la disparition de certains départements et la création d'autres, avec les mouvements de personnel qui en découlaient. Nous pouvons nous poser des questions sur les véritables raisons de ces bouleversements, surtout qu'à chaque fois les effets négatifs ont été notables. En effet, cette forte instabilité interne a conduit à la disparition des bases historiques de comparaison, à l'apparition de conflits entre les acteurs (et en général à des bouleversements déterminés par la nécessité de s'adapter au changement).

En 2004, lorsqu'une crise sérieuse a éclaté, il est devenu évident que les changements successifs cachaient de profonds dysfonctionnements structurels : croissance mal maîtrisée, gestion interne défectueuse, manque de réactivité etc., qui se sont traduits par une détérioration des parts de marché relatives et des marges. Le potentiel de croissance existe encore, le marché des produits pharmaceutiques est en expansion, mais le taux de croissance du chiffre d'affaires de l'entreprise est en dessous du taux de croissance du marché.

La croissance rapide du chiffre d'affaires pendant la période 2000-2003 (donc avant que les difficultés ne se manifestent) a abouti naturellement à une augmentation du besoin en fonds de roulement. Sur un marché déjà peu liquide, cette augmentation a vite conduit à une trésorerie négative, que le siège a couvert en transférant des fonds. De plus, l'entreprise a essayé de continuer son expansion en se diversifiant ; elle a investi ainsi dans des secteurs proches de son métier, mais à faible rentabilité, ce qui a encore accentué les problèmes de liquidité.

Sur le plan de l'exploitation, les ressources dégagées par la croissance du chiffre d'affaires ont été consommées d'une manière peu judicieuse, en frais de déplacement, primes surévaluées, avantages en nature etc. Les domaines clé qui conditionnent la pérennité de l'entreprise ont été négligés (développement de la fonction commerciale, amélioration de l'image des produits, conclusion de contrats fermes avec des partenaires fiables etc.).

Par rapport à l'évolution générale du marché, l'entreprise a perdu certaines opportunités de développement ; elle a manqué par exemple d'importants contrats de commercialisation au bénéfice de ses concurrents et ne s'est pas engagée dans des aires thérapeutiques porteuses.

Tous ces dysfonctionnements ont mené à une détérioration progressive de la position concurrentielle, à une croissance insuffisante du chiffre d'affaires et à des difficultés de trésorerie. La réponse de l'entreprise a été de mettre en place un programme de réduction des coûts et de céder progressivement les activités connexes, en se recentrant sur son métier de base (promotion et vente de médicaments).

La situation de crise est bien réelle et elle est perçue comme telle à l'intérieur de l'entreprise. Cela est essentiel, car les acteurs organisationnels se construisent une image intersubjective de l'environnement ; par leurs actions ils réagissent à cette image de l'environnement, et non pas à l'environnement objectif. Il y a un véritable état de malaise parmi les employés, qui se sentent tous concernés par les difficultés de leur entreprise.

La crise a eu des effets visibles sur le système de contrôle de gestion. En général il s'agit d'un contrôle plus strict des coûts ; une attention particulière est accordée aux marges et aux produits à marge négative et à la répartition généralisée des charges. Pourtant les caractéristiques principales du système de contrôle de gestion, son organisation, les outils, le partage des responsabilités et la structure des charges sont restés les mêmes.

La mesure des performances commence à s'appuyer davantage sur les chiffres comptables. Dans cette situation, l'utilisation prioritaire des informations issues de la comptabilité est un moyen de lutter contre la complexité, l'incertitude et l'hostilité de l'environnement ; c'est par ailleurs ce que soulignent les recherches de type contingent (Chapman, 1997). Les dirigeants évoluent vers un style de management sous contrainte du budget (*budget constrained*) – (cf. Hopwood, 1972) : il y a une exigence croissante quant au respect des budgets. C'est également sans doute un effet direct de la nécessité de réduire les coûts pour améliorer les performances financières fortement détériorées par la crise.

1.1.4. Le système de contrôle de gestion

La filiale jouit d'une grande autonomie, tant sur le plan stratégique que sur le plan de la gestion. Le siège exerce le contrôle notamment par le biais des budgets et des prévisions annuelles (qu'il doit approuver systématiquement), ainsi que par le système de reporting externe centralisé. Les contraintes les plus importantes imposées par le siège concernent le chiffre d'affaires à réaliser par la filiale. De plus, il arrive qu'il donne des directives

concernant certaines orientations stratégiques, comme par exemple les aires thérapeutiques prioritaires. Il existe de fortes tensions entre le management central du groupe et le management local ; il est très courant que les dirigeants de la filiale constituent un budget discrétionnaire (slack organisationnel).

En raison de la nature particulière de l'entreprise considérée, il existe une forte dichotomie du contrôle. Il y a d'une part le reporting fortement ritualisé vers la maison mère, standardisé et formalisé au niveau du groupe, dont les règles sont stables dans le temps. D'autre part il y a le système de contrôle de gestion, très flexible, développé en interne, sous la responsabilité des dirigeants locaux en fonction de leurs propres besoins.

L'entreprise est organisée (classiquement) en centres de responsabilité : centres de coûts discrétionnaires et centres de profit.

Ainsi, les départements de support (financier, ressources humaines, technologie de l'information etc.) sont des centres de coûts discrétionnaires et sont dirigés chacun par un manager (responsable du centre). Le responsable contrôle l'activité des centres, approuve et coordonne la consommation des ressources et s'occupe de la mise en place des budgets.

Les départements directement productifs *(business units*) sont des centres de profit constitués en fonction du canal de distribution qu'ils utilisent en priorité. Il y a ainsi un centre pour les produits destinés aux hôpitaux, un autre pour les médicaments vendus en pharmacie (pour traitement ambulatoire), un troisième pour les produits OTC etc. Il est intéressant de signaler la présence d'un *business unit* spécialement dédié aux produits génériques. Les *business units* sont dirigés par des managers commerciaux (*business unit managers*), qui coordonnent leur activité.

Chaque centre de profit gère indépendamment son propre portefeuille de produits. Au niveau de chaque centre il y a un contrôle sur les revenus (par les quantités de produits vendus et la politique de prix), le coût des produits (coût d'acquisition ou de production, à travers les quantités vendues) et sur les charges opérationnelles (charges d'exploitation liées directement à l'activité du centre). Les *business units* sont chargés de :

- l'activité de marketing (par les managers de produits de chaque *business unit*) – gestion des campagnes de promotion, création des matériels publicitaires etc. ;
- la promotion directe des produits par la force de vente (les équipes de représentants médicaux).

Les *business units* bénéficient d'une grande indépendance. Ce sont leurs responsables (managers commerciaux) qui prennent de façon autonome la plus grande partie des décisions

concernant les dépenses courantes, la politique de prix (il s'agit des réductions à accorder) et la stratégie de marketing et promotion.

La fonction de contrôle est centralisée au niveau de la filiale. La même équipe est chargée du contrôle de gestion au niveau de chaque centre de responsabilité, ainsi que du reporting externe.

Le contrôle budgétaire est très strict, tant au niveau du groupe qu'au niveau de la filiale. La démarche budgétaire est classique et aboutit à l'établissement de budgets détaillés au niveau de chaque centre de responsabilité. Pour les besoins du contrôle, les données budgétées peuvent être agrégées en fonction de différents axes (produit, aire thérapeutique, *business unit* etc.). Le processus budgétaire commence au mois de juin et le budget pour l'année suivante est définitivement arrêté vers la fin du mois de novembre.

Pour intégrer les évolutions de l'année en cours dans le système de contrôle, on établit, deux à trois fois par an, des prévisions (appelées *forecasts*). La procédure d'élaboration de ces prévision, ainsi que leur degré de détail sont assez variables et tiennent compte des besoins (par exemple, si depuis le début de l'année on considère que des modifications importantes sont intervenues sur le marché de l'entreprise ou dans son activité, les prévisions seront établies par le même processus que les budgets).

La mesure des performances se fait à l'aide de tableaux de bord plus ou moins détaillés, élaborés selon un schéma matriciel (tableau 3) : on suit la rentabilité par centre de responsabilité (centres de profit et centres de coût), mais aussi par aire thérapeutique et produit. La fréquence des principaux tableaux de bord est mensuelle.

Lieu d'exercice de la responsabilité	***Performance mesurée***	***Outil***	***Comparatif***
centres de coûts discrétionnaires	performance globale du centre	rapport contenant les postes de charges	budgets et prévisions
Centres de profit	performance globale du centre	compte de résultats (indicateurs principaux : chiffre d'affaires, marge brute, profit du centre)	budgets et prévisions
	rentabilité des aires thérapeutiques et des produits	marge brute charges de marketing	budgets et prévisions

Tableau 3 : Principaux outils de mesure des performances (tableaux de bord) chez Medipharma

Les coûts occupent une place centrale dans le système de contrôle de gestion, car ils sont employés pour évaluer la performance des centres de profit et de coût, pour juger la performance globale de l'équipe de marketing et promotion, mais aussi pour évaluer la rentabilité des produits et aires thérapeutiques.

L'analyse du caractère direct des charges doit se faire par rapport à deux dimensions (qui sont aussi les principaux objets de coût) – les centres de profit et les produits. Nous rappelons qu'une charge directe par rapport à un objet de coût donné est une charge qui peut être rattachée de manière incontestable à cet objet de coût.

Il y a trois principales catégories de charges :

1. charges directes par rapport aux centres de profit et par rapport aux produits. Les charges de marketing sont les seules charges de ce type. Dès l'étape de leur enregistrement en comptabilité, ces charges sont affectées à un centre de profit et à l'intérieur de ce centre à un produit spécifique. Il s'agit des charges liées aux matériels promotionnels, à l'organisation de conférences et autres événements, des charges de publicité etc. Le poids de ces charges est très important dans l'ensemble des charges de l'entité (30-40% du total des charges opérationnelles).
2. charges directes par rapport aux centres de profit mais indirectes par rapport aux produits. Ce sont les charges de la force de vente et les charges des chefs de produits : chaque centre de profit détient ses propres équipes de représentants commerciaux et de chefs de produits, mais ces équipes s'occupent de la promotion de plusieurs produits. Il ne s'agit pas de charges liées à l'activité de marketing proprement dite (celles-ci font partie de la première catégorie), mais notamment des dépenses de fonctionnement des centres de profit – salaires, notes de frais, déplacements, formations etc.
3. charges indirectes par rapport aux centres de profit et par rapport aux produits. Ce sont les charges des centres de coûts discrétionnaires (départements de support – ressources humaines, comptabilité, informatique etc.). Ces charges sont indirectes, car elles ne concernent ni des centres de profit, ni des produits spécifiques ; leur rôle est de soutenir globalement l'activité commerciale.

Il faut attirer l'attention sur le fait que lors de la saisie en comptabilité, chaque charge est affectée à un centre de responsabilité (soit centre de coût, soit centre de profit), donc il n'y a pas de charges indirectes par rapport aux centres.

1.1.5. Mise en place d'un processus de répartition des charges

La répartition généralisée des charges indirectes est un élément clé du processus de redressement. Initialement (jusqu'en 2004), il n'y avait pas de répartition des charges. La mesure des performances des centres se faisait exclusivement en fonction des charges affectées directement à ces centres, à l'aide de comptes de résultats analytiques pour les centres de profits et de rapports de charges pour les centres de coûts.

L'analyse de la rentabilité du portefeuille de produits prenait en considération seulement les charges directes des centres de profit. Les indicateurs de base étaient formés exclusivement d'éléments directs par rapport aux produits : marge brute et charges de marketing.

Les éléments directs (produits et charges) déjà cités étaient également considérés comme des éléments contrôlables :

- les composants des comptes de résultats analytiques (dans le cas des centres de profits) et des rapports de charges (dans le cas des centres de coûts) étaient contrôlables par les responsables de ces centres ;
- la marge brute et les charges de marketing qui mesuraient la rentabilité des produits étaient contrôlables conjointement par les responsables des centres de profit et par les chefs de produit.

Le caractère réellement contrôlable de ces éléments est parfois discutable en raison des contraintes externes pesant sur l'activité des centres de responsabilité. Ce qui est vraiment important ici est le fait que les éléments directs étaient (finalement) perçus et acceptés comme contrôlables par les managers des centres. Cela ne se faisait jamais sans quelques accrocs car, notamment avant la période de crise, les managers contestaient régulièrement leur responsabilité pour certaines des charges affectées à leurs centres ; cette responsabilité faisait l'objet de négociations acharnées avec les contrôleurs de gestion ou le directeur financier. Ces négociations aboutissaient en fin de compte à un système de mesure des performances accepté par les managers opérationnels, mais qui respectait également les exigences des contrôleurs.

Avant 2004, la répartition des charges indirectes était pratiquée incidemment, notamment dans le reporting externe.

A partir de 2004, l'entreprise commence à répartir les charges indirectes aux centres de profit et ensuite aux produits et à utiliser ces charges réparties dans le système de contrôle de gestion.

L'accumulation des charges indirectes se fait à deux niveaux (centres de profit et produits). Naturellement, le caractère direct des diverses catégories de charges doit être discuté par rapport aux objets de coût considérés, comme nous l'avons déjà montré.

Deux modalités différentes de répartition ont été mises en place, en fonction de la nature des charges à répartir et des objets de coût.

Ainsi, il s'agit d'abord de la répartition des charges des départements de support aux centres de profit (ces charges sont indirectes par rapport aux produits et par rapport aux centres de profit, elles sont appelées *overhead* dans le langage de l'entreprise). Les charges des départements de support sont réparties globalement – on calcule la somme des *overhead* pour l'entreprise et cette somme est ensuite allouée aux centres de profit en fonction du nombre de représentants commerciaux de chaque centre.

Ensuite, les charges accumulées au niveau des centres de profit sont réparties aux produits gérés par les centres respectifs. Les charges de marketing sont directement affectées aux produits. Les charges indirectes par rapport aux produits (charges avec la force de vente, charges des chefs de produit et *overhead* réparties) font l'objet d'un processus de répartition.

Les clés de répartition sont décidées par les managers commerciaux (responsables des centres de profit) avec l'approbation des managers de division ; cette liberté permet aux managers commerciaux d'utiliser la clé de répartition comme instrument pour gérer les indicateurs de rentabilité au niveau des produits. La répartition se fait en principe en fonction du pourcentage des visiteurs médicaux et des chefs de produits qui contribuent à la vente du produit en question. Donc, pour les charges de vente, la répartition se fait en fonction du nombre de visiteurs et pour les charges des chefs de produits, en fonction du nombre de chefs de produits. Les charges des départements de support réparties aux centres de profit sont réparties sur les produits en fonction du nombre de visiteurs afférents à chaque produit (même procédure de répartition que pour les charges de vente).

Les clés de répartition des charges indirectes aux produits (décidées par les managers commerciaux) sont revues et modifiées, le cas échéant, seulement lors de l'établissement des budgets et des prévisions. Cela rend sans doute les données plus facilement comparables, car ces clés restent relativement stables. La répartition des charges a pour but le calcul de marges, d'un profit net et de divers indicateurs de profitabilité pour chaque produit ; toutes les charges (incorporables) de l'entreprise finissent par être réparties aux produits.

Les mêmes principes de répartition des charges sont appliqués lors de l'élaboration des budgets et des prévisions.

Il est important de constater que les charges réparties ne sont pas prises en considération lors du calcul de la rémunération pour les managers des centres de profit ou de la force de vente. Elles participent donc à la mesure des performances des centres et non des responsables.

La procédure de répartition des charges a été mise en place exclusivement dans le cadre du système de contrôle de gestion. Le reporting externe est resté inchangé : les seules charges réparties par produits (à part le coût des ventes) sont les charges de marketing. Il est évident que les finalités sont différentes : les outils du contrôle de gestion ont été conçus afin de réduire les coûts et d'améliorer les marges, surtout dans cette situation de crise, tandis que le reporting vise à saisir les performances globales de l'entreprise.

1.2. Les mécanismes mis en œuvre

Le choix d'une méthode de répartition de charges n'est pas neutre. Il sert à envoyer un certain message aux responsables (Anthony, 1957), à travers certains mécanismes particuliers que nous essayons de dévoiler ici.

1.2.1. Aspects comportementaux de la répartition

Chez Medipharma, la mise en place par les dirigeants de l'entreprise de la procédure de répartition décrite ci-dessus envoie des signaux forts aux managers des centres de responsabilité. Ainsi, par la répartition généralisée des charges aux centres de profit, il devient évident que c'est premièrement au niveau de ces centres que doit se réaliser l'amélioration des marges de l'entreprise (soit par l'augmentation du chiffre d'affaires, soit par la baisse des coûts). Il y a moins de pression sur les charges des départements de support.

La répartition aux centres de profit se fait selon des clés « objectives » (à savoir l'effectif des représentants et chefs de produits), qui restent relativement stables dans le temps et que les responsables de ces centres peuvent difficilement influencer. Plus loin, pour la répartition aux produits des charges accumulées au niveau de chaque centre, ce sont les responsables qui ont une liberté totale de décision. Ils peuvent évaluer le potentiel de leur portefeuille de produits et ajuster les marges en conséquence.

Donc ce qui importe, ce sont les performances au niveau des centres ; la gestion interne de chaque centre (notamment en ce qui concerne le portefeuille de produits) incombe entièrement aux responsables. A l'intérieur des *business unit*, la gestion des produits est d'une

grande importance, notamment dans la situation de crise. Une attention particulière est accordée aux produits dont le profit net (ou dans certains cas la marge brute) est négatif.

Il faut remarquer que la répartition des charges ne signifie pas un transfert complet de responsabilité. Les charges des départements de support, même si elles sont entièrement réparties aux centres de profit, continuent à être gérées au niveau des départements respectifs. Leur répartition représente seulement un moyen d'exercer une pression sur les centres de profit afin d'améliorer leur efficience.

La répartition ne représente pas une contrainte pour les managers commerciaux, mais seulement un signal dont ils doivent tenir compte. Les charges réparties ne sont pas prises en compte lors de l'évaluation de leurs performances personnelles, ni lors de l'évaluation des représentants commerciaux, elles n'ont donc aucune incidence sur le calcul des rémunérations.

Pour résumer la situation, la gestion des charges chez Medipharma se fait parallèlement à trois niveaux différents :

- centres de coût (départements de support) ;
- centres de profit (départements commerciaux) ;
- produits.

Par conséquent, certaines catégories de charges (les charges des départements de support) sont gérés simultanément à ces trois niveaux sous la responsabilité respectivement des managers des départements d'où elles proviennent, des managers des centres de profit auxquels elles sont allouées et des chefs de produits qui sont responsables de la rentabilité du portefeuille de produits.

La répartition des charges indirectes intervient à chacun de ces niveaux pour influencer les comportements des acteurs organisationnels. Ce phénomène peut être considéré sous trois angles différents (mais en même temps complémentaires) :

1. la répartition des charges indirectes consolide le pouvoir du principal au cadre des relations d'agence ;
2. elle représente aussi une incitation aux économies, à travers un système de taxation interne mis en place par la direction ;
3. la répartition vise à créer le sentiment d'une responsabilité commune au sein de l'entreprise et à renforcer la solidarité entre départements (*business units* et départements de support).

1.2.2. La répartition des charges dans les relations d'agence

La relation entre la direction de l'entreprise et les managers commerciaux peut s'analyser comme une relation principal – agent. Dans ce contexte, la répartition des charges devrait renforcer le contrôle du principal sur les efforts engagés par l'agent, éliminer les effets de l'asymétrie d'information défavorable au principal et finalement réduire les coûts d'agence (Zimmerman, 1979; Wagenhofer, 1996). Les charges réparties représentent un instrument de pression qui devrait inciter l'agent à agir de façon à maximiser l'intérêt du principal. Elles jouent donc approximativement le même rôle que les dépenses de surveillance et d'incitation engagées par le principal, mais à un coût moindre.

Chez Medipharma, la volonté de contrôler par différents moyens les actions des managers apparaît explicitement dans l'ensemble des entretiens que nous avons effectués avec les responsables comptables et financiers (directeur financier et contrôleurs de gestion) : en 2003 (donc avant la crise), 2004 et 2005 (en pleine période de crise). Il serait donc difficile de mettre cette volonté en relation directe avec la crise que traverse l'entreprise.

Néanmoins, à partir de 2004, afin de redresser la situation, la direction ressent sans doute davantage le besoin de diriger les choix des managers commerciaux, ce qui explique en partie l'introduction du processus de répartition des charges. De plus, les dirigeants doivent faire face à une asymétrie d'information, car les managers opérationnels bénéficient d'une meilleure connaissance de l'activité de leurs centres et peuvent utiliser cette information au détriment de la direction.

Cette explication part de la prémisse (caractéristique pour la théorie de l'agence) de la divergence d'intérêts entre la direction et les managers des centres de responsabilité et introduit des rapports de force très tendus entre les deux parties.

La réalité de l'entreprise, surtout celle d'une entreprise en difficulté comme Medipharma, est pourtant loin de ce modèle basé sur une rationalité froide et la maximisation de l'utilité individuelle. Des relations d'agence existent certainement, mais elles ne rendent pas compte de la complexité et de la diversité de la réalité : la direction essaie de contrôler les managers, mais en même temps, les managers eux-mêmes sont conscients qu'ils doivent changer leurs comportements afin de dépasser la crise. Les intérêts des managers et de la direction sont partiellement convergents.

Pour comprendre le processus de répartition des charges nous devons donc appréhender la variété et l'importance des enjeux qui le sous-tendent, en allant au-delà du modèle simplificateur de l'agence.

1.2.3. La répartition des charges, système fiscal interne

Les charges réparties au niveau des centres de profit fonctionnent comme une taxe établie par la direction générale de l'entreprise pour éviter la surconsommation et le détournement de ressources par les centres de profit (cf. Zimmerman, 1979).

Cette interprétation s'appuie sur les particularités du processus de répartition chez Medipharma. Ainsi, la clé de répartition (l'effectif de la force de vente) fonctionne comme un taux d'imposition. La clé est établie par la direction générale, sans aucune participation des managers commerciaux ; c'est une clé « objective », et par conséquent les charges réparties à chaque centre seront proportionnelles au volume de son activité. En principe les managers pourraient exercer une influence sur la clé de répartition, en réduisant l'effectif de leur force de vente, mais cela n'arrivera en réalité jamais, car le chiffre d'affaires dépend directement du nombre de représentants commerciaux et de la manière dont ils couvrent le territoire (c'est un facteur primordial de succès dans le secteur).

La vision de la répartition comme taxe est renforcée symboliquement à la fois par la procédure de calcul et par le design du rapport final. La répartition se fait de façon automatique et globale, sans qu'il y ait de distinction quant à la source des charges réparties (fonctions de soutien d'où elles proviennent) ou à leur nature. En outre, les charges réparties occupent une seule ligne (l'avant-dernière) dans les comptes de résultat des centres de profit, au dessus d'une sorte de « résultat net ».

Dans cette optique, la répartition des charges est un mécanisme mis en place par la direction afin de réduire les coûts. Les managers commerciaux savent qu'ils doivent supporter les coûts répartis, sur lesquels ils n'ont pratiquement aucun contrôle, ce qui les incitera à agir en revanche sur les éléments qu'ils peuvent contrôler : augmenter la marge brute (augmentation des ventes ou réduction du coût des ventes) ou réduire les charges opérationnelles. Le raisonnement final est simple : la différence entre la marge brute et les charges propres (directes) du centre de profit doit couvrir les charges réparties et dégager un bénéfice.

Cette fonction des charges réparties, de taxe imposée par la direction, se retrouve sous une forme semblable dans d'autres recherches empiriques : les entreprises déclarent que la

principale raison de la répartition est de rappeler aux managers commerciaux que les coûts des fonctions de support existent et que leurs profits doivent être suffisants pour couvrir ces coûts (Biddle et Steinberg, 1985 ; Ramadan, 1989). Par ailleurs, les départements de support remplissent des fonctions indispensables, que les départements commerciaux, s'ils avaient été indépendants, auraient dû accomplir eux-mêmes ou externaliser (donc les charges réparties sont des charges que les départements commerciaux auraient dû de toute façon supporter, sous une forme ou sous une autre).

Cette interprétation, qui reprend le point de vue de la direction, est très utile, mais elle n'explique pas la réaction positive des acteurs organisationnels constatée chez Medipharma.

1.2.4. Responsabilité solidaire et réaction des acteurs concernés

Chez Medipharma, la répartition généralisée des charges indirectes, mise en place en 2004 à l'initiative des dirigeants, a été plutôt bien accueillie par l'ensemble des acteurs organisationnels.

Un moyen d'analyser la réaction des acteurs par rapport à la répartition des charges est de la mettre en relation avec l'idée d'allocation des ressources. Les charges indirectes sont analysées comme des ressources communes mises à la disposition par les services centraux de support et consommées par les centres de responsabilité (notamment centres de profit).

En effet, les dirigeants considèrent que la répartition améliore le processus d'allocation de ces ressources (Ramadan, 1989). En obligeant ces centres à supporter (en partie ou en totalité) les ressources qu'ils consomment, la répartition permet d'éviter les surconsommations et incite aux économies. Cela aboutit finalement à une utilisation optimale des ressources utilisées en commun.

De la même façon, les études de terrain montrent qu'une des principales raisons invoquées en faveur de la répartition est qu'elle reflète de manière juste l'utilisation des ressources communes par les centres de profit (Biddle et Steinberg, 1985).

Ces arguments peuvent expliquer l'attitude favorable de la direction générale par rapport à la répartition, mais ne suffisent pas pour justifier la réaction positive des managers des centres de profit, qui « subissent » les charges réparties.

Or, ce qui nous a étonné au premier abord est que la répartition généralisée des charges était plutôt bien acceptée par les managers commerciaux ; cela résulte des entretiens effectués en 2004 et 2005. Cet accueil favorable contraste avec le discours que nous avaient tenu ceux-ci auparavant (en 2003) : à l'époque ils acceptaient mal que les performances de

leurs centres soient jugées à partir d'éléments qu'ils ne pouvaient contrôler et de plus ils avaient tendance à mésestimer la contribution des départements de support[19].

Nous analysons la réaction positive des responsables commerciaux en nous référant au principe de contrôlabilité, car c'est l'un des enjeux centraux d'une répartition généralisée des charges. Traditionnellement, dans le contrôle de gestion, l'orientation des comportements à l'aide des coûts est associée au principe de contrôlabilité : dans le cadre d'une organisation décentralisée, les managers ne doivent être évalués que sur la base d'éléments qu'ils contrôlent (Demski, 1976; Antle et Demski, 1988). Aussi, faudrait-il répartir sur les centres de responsabilité seulement les charges sur lesquelles ceux-ci peuvent agir, directement ou indirectement.

Giraud et al. (2004) expliquent de trois façons différentes l'acceptation par les managers des dérogations au principe de contrôlabilité. Premièrement, ils montrent que les managers sont disposés à assumer certains éléments qu'ils ne peuvent contrôler (charges réparties, risques divers etc.), en considérant que cela est une partie fondamentale et inévitable de la fonction d'un manager. Il ne s'agirait pas d'un désaccord avec le principe de contrôlabilité, mais plutôt d'une vision large de la contrôlabilité managériale (le manager doit tâcher d'agir sur des éléments qu'il n'a pas la possibilité d'influencer directement).

Deuxièmement, les managers acceptent les atteintes au principe de contrôlabilité parce qu'elles leur fournissent une excuse pour leurs mauvais résultats. En effet, ils peuvent invoquer l'influence de facteurs indépendants, incontrôlables et inidentifiables pour justifier leurs faibles performances. Avec cette explication, nous retournons au contexte de l'agence, où l'agent tâche de défendre ses propres intérêts face au principal.

La troisième explication se réfère aux difficultés pratiques de mettre en place le principe de contrôlabilité. Isoler les éléments contrôlables est parfois impossible, et les managers reconnaissent cette impossibilité.

Chez Medipharma, nous pensons que la disponibilité des managers à assumer des éléments qu'ils ne contrôlent pas est apparue en raison de la situation de crise que traverse l'entreprise. Cette crise a renforcé la cohésion interne, notamment entre les départements de support et les départements commerciaux, et les managers sont devenus conscients du but à atteindre (le redressement de l'entreprise) et prêts à partager la responsabilité pour les charges indirectes réparties (figure 7).

[19] Dans le secteur pharmaceutique, le pouvoir des responsables opérationnels est particulièrement important (cf. Dambrin et al., 2004).

Sans doute, le premier argument de Giraud et al. (2004), celui d'une « contrôlabilité managériale élargie », serait-il applicable dans le cas de Medipharma. Pourtant, il ne s'agit pas d'un besoin d'affirmation des managers commerciaux, comme le laissent entendre ces auteurs, mais plutôt d'une refonte des éléments contrôlables et incontrôlables dans une masse commune, sous l'impulsion d'une solidarité accrue entre les différents départements. Nous pourrions donc parler d'une contrôlabilité solidaire et assumée.

La répartition des charges agit également en sens inverse et renforce elle-même la cohésion interne. Ainsi, une répartition, même arbitraire, peut promouvoir la compréhension réciproque et l'accord sur la distribution des ressources entre des managers qui ont un intérêt commun. Dans le cas de Medipharma, l'intérêt commun est évident (il s'agit du redressement de l'entreprise), et la répartition des charges crée une solidarité interne et une synergie dans la poursuite de cet intérêt commun.

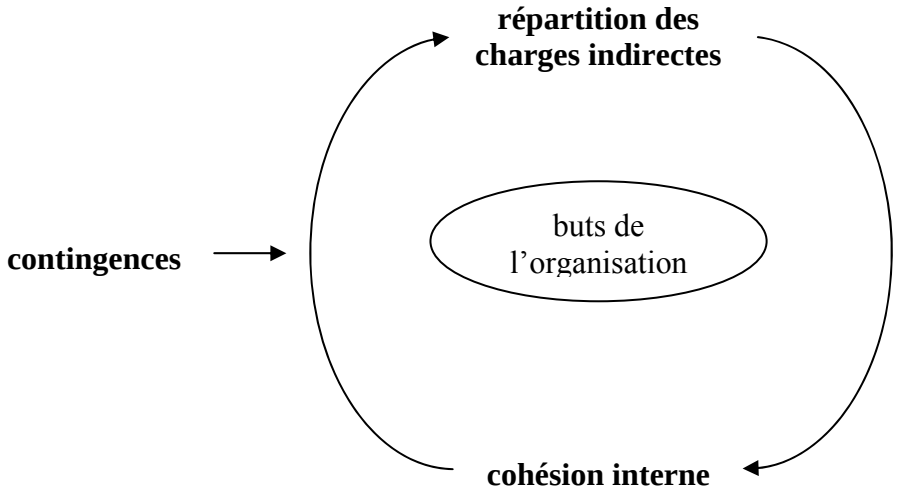


Figure 7 : Répartition des charges et cohésion interne

Par ailleurs, chez Medipharma, les activités déployées par les départements de support sont perçues non pas comme des ressources communes à partager entre les centres de profit, mais comme un soutien apporté par ces départements au projet global de l'entreprise. Nous revenons ainsi à la notion de solidarité, développée déjà ci-dessus.

Pour conclure, l'acceptation par les acteurs organisationnels (surtout managers commerciaux) de la répartition des charges indirectes est étroitement liée à la solidarité entre départements. La crise que traverse l'entreprise joue pour Medipharma le rôle d'élément déclencheur. En généralisant, une forte cohésion interne (déterminée dans ce cas par une

crise) engendre la volonté de partage des responsabilités et donc une réaction positive par rapport aux dérogations au principe de contrôlabilité. Dans l'autre sens, les dérogations au principe de contrôlabilité (notamment la répartition des charges) mènent à un partage des responsabilités et constituent un facteur intégrateur au sein de l'organisation.

1.2.5. Contingence des aspects comportementaux

L'orientation des comportements des acteurs à travers la répartition des charges indirectes présente une forte dimension contingente.

Dans le cas de Medipharma, nous identifions deux facteurs majeurs de contingence :

- la structure particulière du personnel de l'entreprise ;
- l'incertitude et l'hostilité de l'environnement, plus spécifiquement la situation de crise.

Ces deux facteurs renforcent la cohésion interne et la solidarité des acteurs, ce qui facilite leur motivation à l'aide des charges réparties et rend la procédure de répartition plus facilement acceptable.

Nous rappelons que le système de répartition des charges indirectes exerce une pression exclusivement psychologique sur les managers, d'autant plus que les charges réparties n'interviennent pas dans le calcul de leurs rémunérations. De plus, ceux-ci n'ont aucune possibilité d'intervenir sur les charges qui leur sont imputées, ce qui peut s'avérer très frustrant.

La structure particulière du personnel de Medipharma crée les prémisses d'une forte cohésion interne, du moins dans le cadre de la fonction commerciale (et marketing). Les employés commerciaux (force de vente, chefs de produits et managers) sont homogènes du point de vue de leur formation et de leur culture, ce qui mènera naturellement à des comportements solidaires. De plus, comme nous l'avons déjà mentionné, ces employés sont exclusivement des diplômés de médecine et de pharmacie. Ils auront donc tendance à maintenir à l'intérieur de l'entreprise l'autonomie qui caractérise la profession médicale (autorégulation, reconnaissance, indépendance etc.) et à reproduire le même type de réseaux (relations organisées qui renforcent le pouvoir des confrères et minimisent celui des patients).

Le principal facteur de contingence est l'incertitude à laquelle est confrontée l'entreprise : la situation de crise consolide les liens entre les divers acteurs organisationnels, en leur assignant une finalité commune, à savoir le redressement de la situation.

L'incertitude est par ailleurs l'un des facteurs de contingence le plus souvent cités dans la littérature (Chiapello, 1996; Chapman, 1997; Chenhall, 2003). Il faut rappeler également les travaux fondateurs de Burns et Stalker (1961) et de Lawrence et Lorsch (1967).

L'une des conclusions de la recherche sur la contingence est que dans un milieu hostile et turbulent, l'entreprise doit s'appuyer sur des contrôles formels et accentuer le rôle des budgets, mais en même temps elle doit encourager la participation des différents acteurs au processus de contrôle et leurs interactions interpersonnelles (Chenhall, 2003).

C'est la solution adoptée par Medipharma : l'entreprise met en place un contrôle budgétaire strict, visant à réduire les coûts et à améliorer les marges, tout en développant la coopération et la cohésion entre acteurs par différents moyens (dont la répartition généralisée des charges indirectes).

Dans une recherche empirique, Wouters (1996) met en relation l'incertitude et l'irréversibilité des choix managériaux avec la manière dont les managers utilisent les charges réparties. Il démontre que dans des conditions où l'incertitude est associée à l'irréversibilité, les entreprises tendent à pratiquer la répartition généralisée des charges. Les décisions y sont prises en fonction du profit calculé après répartition.

L'incertitude ou l'irréversibilité seules ne suffisent pas pour induire la généralisation de la répartition et l'utilisation des coûts complets dans la prise de décision.

Notre étude du cas Medipharma va dans le même sens et confirme que dans un climat incertain, où toute décision importante risque d'avoir un impact irréversible sur l'activité de l'entreprise, la totalité des charges indirectes seront réparties aux objets de coûts.

Lawrence et Lorsch (1967), dans leur ouvrage fondateur, montrent que dans un environnement incertain, complexe et turbulent, les organisations doivent être différenciées sur le plan interne pour être efficaces. La différenciation représente la segmentation de l'organisation en sous-systèmes et la spécialisation de chaque sous-système ; elle comprend aussi une dimension humaine, relative aux différences d'attitude et de comportement entre les membres des sous-systèmes. La différenciation est analysée par rapport à quatre variables : nature des objectifs de chaque sous-système, orientation temporelle, relations interpersonnelles et formalisation de la structure.

En parallèle, la différenciation nécessite la mise en place de mécanismes de coordination et intégration. L'intégration se définit comme le processus destiné à instaurer l'unité d'efforts entre les divers sous-systèmes pour accomplir la tâche de l'organisation

(Rojot, 2003). Cette intégration sera d'autant plus difficile que l'organisation sera différenciée sur le plan interne. Les moyens d'intégration sont très divers : hiérarchie managériale, services d'intégration et de liaison, contact managérial direct, procédures internes et système de contrôle etc.

Plus l'environnement est incertain, plus l'organisation devra se différencier et donc plus elle aura besoin de mécanismes internes d'intégration. L'organisation doit en définitive trouver l'équilibre différenciation / intégration sous la contrainte environnementale.

L'environnement de l'industrie pharmaceutique est particulièrement incertain (concurrence forte, menace des génériques, pressions des autorités publiques, législation instable). Confrontée à cet environnement, l'entreprise Medipharma s'est différenciée, en formant des divisons commerciales et des centres de profit autonomes et en organisant les fonctions de support (financier, informatique, ressources humaines) sous forme de centres de coût. Par la suite, il est apparu un fort besoin de mécanismes d'intégration, besoin accentué par la crise qui a éclaté en 2004. L'un de ces mécanismes, par lequel les dirigeants tentent de créer un partage des responsabilités et un sentiment de solidarité à l'intérieur de l'entreprise, est la répartition des charges des départements de support aux centres de profit.

2. Les différents aspects des pratiques de répartition : quelques études de cas

Au cours de ce chapitre nous faisons ressortir d'autre aspects du phénomène de la répartition, à l'aide de plusieurs études de cas, moins détaillés que le cas Medipharma. Ainsi, la première section fait apparaître la répartition comme un outil rationnel ; la deuxième section détaille les relations entre répartition et légitimité, en mettant l'accent sur les dimensions institutionnelles ; au cours de la troisième section nous analysons la répartition selon une perspective radicale.

2.1. La répartition des charges indirectes, outil rationnel

Trois cas différents illustrent ici la dimension rationnelle de la répartition des charges : cette pratique constitue un instrument au service de la direction, qui s'en sert pour prendre des décisions rationnelles. La conception du système de répartition répond strictement aux besoins d'information de l'entreprise, elle présentera par conséquent un fort caractère contingent.

Dans ce qui suit, nous commencerons par une brève présentation de chacune des entreprises, qui sera suivie par une comparaison entre leurs systèmes de répartition des charges, où nous ferons ressortir leur dimension rationnelle, ainsi que les aspects contingents.

2.1.1. Trois cas d'entreprises

Les cas étudiés sont assez variés, tant du point de vue de l'entreprise en question (secteur, taille, stratégie, position concurrentielle, origine) qu'en ce qui concerne les pratiques de répartition des charges indirectes.

2.1.1.1. Méthodologie de la recherche

Les trois entreprises appartiennent à des secteurs d'activité divers et sont toutes des filiales roumaines de groupes étrangers :

- Electrotop – secteur de l'électroménager, chiffre d'affaires annuel en 2004 d'environ 50 millions d'euros, filiale d'un groupe américain ;
- Maxisanté – secteur pharmaceutique, chiffre d'affaires annuel en 2004 d'environ 10 millions d'euros, filiale d'un groupe français ;
- Cosmetix – secteur des cosmétiques grand public, chiffre d'affaires annuel d'environ 20 millions d'euros, filiale d'un groupe français ;

Le choix des cas s'est fait en fonction de nos opportunités d'accès au terrain. Les entretiens sur lesquels ces études de cas sont basés ont été réalisés pendant l'année 2004 :

- Electrotop – entretien semi-directif avec le directeur financier (environ 60 minutes), entretien semi-directif avec un directeur régional des ventes (environ 45 minutes) ;
- Maxisanté – entretien semi-directif avec le directeur financier (environ 90 minutes) ; entretien semi-directif avec un chef de produit (environ 30 minutes) ;
- Cosmetix – entretien semi-directif avec le contrôleur de gestion (environ 120 minutes) ; entretien semi-directif avec un directeur de division (environ 30 minutes) ;

Entreprise	***Personne interviewée***	***Thématiques abordées***
Electrotop	Directeur financier	– Informations générales et organisation de l'entreprise ; – Caractéristiques du système de contrôle de gestion et du reporting externe ; – Rôle de la répartition des charges indirectes ; – Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
	Directeur régional des ventes	– Position sur le marché ; – Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
Maxisanté	Directeur financier	– Informations générales et organisation de l'entreprise ; – Caractéristiques du système de contrôle de gestion et du reporting externe ; – Rôle de la répartition des charges indirectes ; – Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
	Chef de produit	– Position sur le marché ; – Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
Cosmetix	Contrôleur de gestion	– Informations générales et organisation de l'entreprise ; – Caractéristiques du système de contrôle de gestion et du reporting externe ; – Rôle de la répartition des charges indirectes ; – Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
	Directeur de division	– Position sur le marché ; – Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.

Tableau 4 : Thématiques des entretiens, cas Electrotop, Maxisanté et Cosmetix

Les entretiens se sont axés notamment sur les pratiques de répartition des charges indirectes et plus généralement sur la conception et le fonctionnement du système de contrôle

de gestion. Nous avons essayé de situer chaque cas dans son contexte et de mettre ainsi en relation les pratiques de répartition avec la stratégie générale de l'entreprise, sa position concurrentielle, la situation globale du marché sur lequel elle agit etc.

Les entretiens se sont basés sur des guides rédigés au préalable, mais nous avons été souvent amené à ajuster les questions en fonction des propos de nos interlocuteurs. Les principales thématiques abordées apparaissent de manière synthétique dans le tableau 4.

De la même façon que pour le cas Medipharma, en raison du caractère sensible des sujets abordés, nous avons choisi de ne pas enregistrer les entretiens afin de laisser plus de liberté à nos interlocuteurs. Ceux-ci ont relu par la suite la synthèse que nous avons rédigée à partir des notes prises au cours de l'entretien et nous ont apporté des précisions supplémentaires si c'était nécessaire.

Il est ressorti des entretiens que la maison mère joue un rôle minime dans les décisions portant sur la gestion interne de la filiale. C'est pourquoi le rôle du groupe est considéré comme étant négligeable par rapport à notre question de recherche.

2.1.1.2. Le cas Electrotop

Electrotop est la filiale roumaine d'un groupe américain du secteur de l'électroménager. Son chiffre d'affaires annuel est d'environ 50 millions d'euros ; l'entreprise emploie 25 salariés, dont la partie la plus importante est représentée par la force de vente. L'entreprise a une activité de négoce : importation des appareils fabriqués dans les usines du groupe et revente aux distributeurs. En Roumanie, Electrotop est leader sur un segment du marché de l'électroménager et elle est très bien placée sur trois autres segments. L'objectif premier de son implantation dans ce pays est de gagner et de sécuriser des parts de marché.

Dans son ensemble, le marché roumain de l'électroménager est en forte expansion depuis quelques années, notamment en raison du développement du crédit à la consommation. L'environnement se caractérise surtout par une concurrence forte et agressive. Il faut signaler que certains concurrents fabriquent leurs produits sur place, ce qui leur permet de proposer des prix plus bas.

Pour caractériser l'orientation stratégique des trois entreprises étudiées, nous avons choisi les typologies de Porter (1999) et de Miles et Snow (Miles et al., 1978; Miles et Snow, 1984), les plus citées dans la littérature en contrôle de gestion. Porter identifie trois stratégies

génériques : différenciation, domination par les coûts et focalisation, tandis que Miles et Snow proposent quatre types de stratégies : prospecteur (*prospector*), défendeur (*defender*), analyste (*analyser*) et réacteur (*reactor*).

La stratégie de l'entreprise Electrotop est focalisée sur les besoins du client et sur l'innovation. Elle pratique une forme de différenciation et peut être rapprochée des prospecteurs. Les produits proposés sont de meilleure qualité que ceux des concurrents, et les prix plus élevés.

La stratégie, les politiques commerciales, d'approvisionnement, d'investissement etc., ainsi que le système de reporting sont tous établis au niveau du groupe. L'activité de la filiale est coordonnée depuis le siège européen par un vice-président régional. En revanche, elle jouit d'une totale liberté en ce qui concerne sa gestion interne.

Electrotop est organisée en plusieurs départements (ventes, logistique, marketing, SAV et financier), dont chacun est conduit par un directeur, subordonné au directeur général de la filiale.

Le système d'information comptable et financière présente une particularité intéressante : les outils de reporting externe sont utilisés également comme instruments du contrôle de gestion (ils servent donc de support pour la gestion interne de l'entreprise).

Les bonnes performances de ces outils, ainsi que la convergence des buts entre les dirigeants de la filiale et la maison mère peuvent expliquer cette situation. En effet, l'explication la plus simple est que la filiale n'a pas mis en place des outils spécifiques de contrôle de gestion tout simplement parce qu'elle n'en a pas besoin (l'activité étant relativement simple à gérer). De plus, le système de contrôle mis en place par la maison mère élimine la tendance au slack au niveau de la filiale, ce qui rend inutile un deuxième système de contrôle et pilotage développé sur place et contenant des données destinées au management local.

Les outils de contrôle (qui servent donc tant au reporting externe qu'aux besoins de la gestion) sont :

- des rapports hebdomadaires :
    - le chiffre d'affaires par produit / client, comparé au budget – contient les données réelles pour le mois en cours et cumulées depuis le début de l'année, ainsi qu'une prévision pour le mois en cours ;
    - la marge brute (le chiffre d'affaires duquel on déduit le coût des ventes) par famille de produits ; données réelles comparées au budget ;

- des rapports mensuels :
    - le chiffre d'affaires dans la même forme que pour le rapport hebdomadaire ;
    - le compte de résultats qui descend jusqu'au niveau de résultat net (calculé en déduisant de la marge brute par famille de produit, les charges avec la force de vente, les charges administratives etc.).

Dans tous les rapports, les données réelles sont comparées au budget et des écarts sont calculés. Le processus budgétaire est classique ; le budget pour l'année suivante est arrêté à l'automne.

En ce qui concerne le calcul des coûts, Electrotop évalue toujours ses stocks en coût réel. Le coût d'acquisition (le principal indicateur en termes de coûts) comprend le coût d'achat auquel s'ajoutent les frais de transport. Les produits sont les seuls objets de coût. Le coût d'acquisition des marchandises occupe un rôle important dans le système de contrôle de gestion, car il est utilisé pour le calcul de la marge brute, information clé pour le contrôle et le pilotage.

La filiale est responsable seulement pour les quantités vendues et le prix de vente (moins les réductions éventuelles). Les variations du prix d'achat sont déterminées et gérées au niveau de la maison mère, puisque la filiale n'a pas le droit de décider de sa politique d'approvisionnement.

Les performances pour chaque famille de produits sont mesurées à l'aide des quantités vendues et de la marge brute. La performance globale de l'entreprise se reflète dans le résultat net, mais celui-ci représente un indicateur moins important.

2.1.1.3. Le cas Maxisanté

Cette entreprise est la filiale roumaine d'un groupe pharmaceutique français. Son activité consiste exclusivement dans la promotion des produits pharmaceutiques, appartenant soit au groupe soit à des laboratoires tiers. L'importation des produits est faite directement par les distributeurs ; les contrats de distribution sont négociés par l'entreprise mère. Le chiffre d'affaires en Roumanie est d'environ 10 millions d'euros par an. Maxisanté emploie 41 salariés, organisés dans plusieurs départements (ventes, contrôle de gestion, marketing et affaires médicales), subordonnés au directeur général.

Le marché roumain des produits pharmaceutiques est en pleine croissance et son potentiel reste encore grand. Il est donc important de gagner une bonne position et de la

consolider avant que le marché ne se sature et la concurrence ne s'intensifie. C'est l'objectif avoué de l'entreprise, qu'elle partage avec l'ensemble de ses concurrents.

L'entreprise est leader sur son aire thérapeutique principale, grâce notamment à un produit phare ; sur les autres marchés, elle tente de développer son portefeuille par des partenariats. De cette façon, Maxisanté vise à exploiter son point fort, sa force de vente, nombreuse et efficiente.

La stratégie appliquée en Roumanie (produits vedettes + développement en partenariats) est conforme à la stratégie générale du groupe. Celui-ci dispose d'un nombre limité de produits leader (*blockbusters*) qui puissent dégager un chiffre d'affaires et des marges importantes. Le reste des produits (vendus toujours sous ses propres marques, car le groupe n'est pas intéressé par les génériques) sont des produits à faible marge, à des prix abordables. Le développement en partenariats est une préoccupation au niveau du groupe. Sa capacité d'innovation, essentielle dans le secteur pharmaceutique, est assez faible.

En utilisant les typologies existantes dans le domaine de la stratégie, nous pouvons avancer que Maxisanté pratique plutôt la domination par les coûts (selon Porter) et peut être inclue dans la catégorie des défendeurs (selon Miles et Snow).

Pour le principal type de décision (le développement du portefeuille des produits), la filiale peut prendre l'initiative et bénéficie d'une assez grande liberté. L'autorisation des charges opérationnelles (jusqu'à un certain montant), ainsi que la stratégie de promotion relèvent de sa responsabilité ; les autres décisions (investissements etc.) sont prises au niveau du siège.

Quant à l'organisation interne, les centres de responsabilité peuvent être des centres de profit, correspondant aux différents produits (ou marques) commercialisés, ou des centres de coût rattachés à l'organigramme (administration générale, force de vente, structure réseau, marketing global, affaires médicales).

Le processus budgétaire a une forme classique et couvre l'année suivante et les trois années à venir ; il est clos en septembre – octobre. Les prévisions pour l'année en cours sont calculées à deux reprises : en mars – avril et en septembre – octobre. Les données budgétées, ainsi que les prévisions représentent les éléments de comparaison dans tous les rapports rédigés chez Maxisanté.

Les outils de reporting sont développés par le siège (et sont homogènes à travers le groupe), tandis que les outils du contrôle de gestion sont conçus au niveau de la filiale. La

procédure de calcul de certains indicateurs clés (tels les marges) est commune au niveau du groupe. La fréquence de base pour la rédaction des différentes types de rapports est mensuelle.

Le point de départ pour les deux types d'outils est le compte de résultats par produits. Celui-ci calcule d'abord la marge brute (déterminée à l'aide des données fournies par le siège : chiffre d'affaire net et coût des ventes), ensuite la marge sur charges directes, obtenue après déduction des charges de distribution, de promotion, de développement etc. Une partie de ces charges directes sont en réalité des charges engagées par le siège pour le compte du marché roumain (charges de distribution et logistique etc.), l'autre partie étant les charges propres de la filiale. Les rapports par produits sont structurés d'abord par marque, ensuite ils sont agrégés par familles de produits et finalement par marché (aire thérapeutique ou géographique).

Dans le contrôle de gestion, on emploie ces mêmes comptes de résultats par produit (nous rappelons que le découpage en centres de profit se fait par produit), où l'on ventile davantage les charges par nature et par destination. Ces comptes permettent de classer les produits en fonction de leur rentabilité, mesurée à travers la marge sur coût direct.

Les rapports pour les centres de coûts, qui regroupent les charges indirectes par rapport aux produits sont détaillés eux aussi selon la nature des charges.

Les coûts se calculent par produits (d'une part le coût des ventes et d'autre part les accumulations de charges directes), mais aussi par départements (accumulation de charges indirectes au niveau de chaque centre) ou par projet. Ces projets peuvent être : la mise en place de nouveaux logiciels, le lancement de nouveaux produits etc.

La filiale est responsable pour le volume des ventes et pour les charges opérationnelles. Les prix de vente et les réductions accordées pour un produit donné restent fixes dans le temps et sont négociés par le groupe. Les coûts de production et de distribution sont gérés également au niveau du groupe (la filiale n'y exerce aucune influence).

Les principales mesures de la performance sont le chiffre d'affaires, la marge brute et la marge sur coût direct.

2.1.1.4. Le cas Cosmetix

Cosmetix est la filiale roumaine d'un groupe français, leader sur le marché des produits cosmétiques. Son chiffre d'affaires annuel est d'environ 20 millions d'euros, et le nombre d'employés de quelque 130.

Le groupe a fait progressivement son entrée marché roumain et vise maintenant des buts différents pour chaque catégorie de produits (division), en fonction du stade de pénétration sur le marché. Ainsi, pour la division de produits grand public, qui occupe désormais une position relativement stable, le but premier est de dégager des bénéfices tout en maintenant sa part de marché. Les deux autres divisions (produits professionnels et cosmétique active), dont l'entrée sur le marché roumain est plus récente visent principalement à développer leurs parts de marché.

Les fournisseurs de l'entreprise sont les différentes usines européennes du groupe, spécialisées par type de produit.

Pour les produits grand public, Cosmetix occupe une place favorable sur le marché (dans les cinq premiers). Les deux marques commercialisées sont positionnées différemment : il y a une marque de haut de gamme (prix élevé, très bonne qualité et image) et une marque de moyenne gamme (prix plus bas, d'importants volumes écoulés). Pour les produits professionnels et de cosmétique active on ne peut parler pour l'instant de position sur le marché.

Pour la plupart des gammes de produits, Cosmetix pratique une forme de différenciation (selon la typologie de Porter) et peut être rapproché des prospecteurs (selon la typologie de Miles et Snow). Ses produits sont généralement de qualité, innovateurs, jouissant d'une bonne image et vendus à des prix plus élevés que ceux des concurrents.

La concurrence est très forte sur ce marché, surtout pour les produits grand public (qui sont des biens de consommation) : il s'agit principalement des grands groupes lessiviers (Procter & Gamble, Unilever, Henkel etc.).

Puisque les innovations sont importantes dans la stratégie du groupe, celui-ci investit beaucoup dans la recherche et le développement.

Le degré de dépendance de la filiale par rapport à la maison mère pour les divers types de décisions dépend fortement du stade de pénétration sur le marché. Pendant les phases initiales, la stratégie est fixée par le siège. Ensuite, au fur et à mesure que les produits gagnent leur place sur le marché, la filiale reçoit plus de liberté. Ainsi, dans notre cas, pour les produits grand public la filiale dispose de pleins pouvoirs, tandis que pour les deux autres divisions la stratégie est établie par la maison mère. Certainement, il existe des décisions qui seront toujours prises au niveau du groupe (par exemple le positionnement stratégique).

Comme nous l'avons mentionné, la filiale est organisée en trois divisions (produits grand public, produits professionnels et cosmétique active), chacune dirigée par un directeur subordonné au directeur général. L'activité des divisions consiste dans la promotion et la vente des produits (chaque division possède sa propre force de vente, ainsi que son département de marketing).

Les services de soutien (hors services financiers) – logistique, service clients, transport, informatique etc. – sont centralisés dans un département administratif et d'opérations. Les services financiers et comptables, eux aussi centralisés, forment un département à part.

Le département financier est dirigé par un directeur et comprend le service de comptabilité et le service de contrôle de gestion. Il existe un contrôleur de gestion pour l'entité (responsable du résultat de l'entreprise) et des contrôleurs de gestion (subordonnés) pour chaque division (responsables du résultat de la division). Le service de contrôle de gestion s'occupe du reporting externe, mais aussi du contrôle de gestion proprement dit.

L'organisation par divisions respecte la structure des canaux de distribution et des clients ciblés par l'entreprise.

Dans l'organigramme de gestion, les centres de coûts se confondent avec les départements de support, et, à l'intérieur de chaque division, avec les départements de force de vente et de marketing. L'identification des centres de profit est plus difficile. Tout d'abord chaque division peut être considérée comme un centre de profit, car au niveau de chaque division est calculé un bénéfice avant impôt. En plus, le responsable de chaque gamme de produits (chef de produit) suit l'évolution d'une marge sur coûts directs, appelée contribution marketing. Donc les gammes de produits sont, elles aussi, des centres de profit.

Le reporting mensuel se fait par nature des charges (selon le plan de comptes du groupe) et par destination (les catégories qui forment la contribution marketing, ensuite les frais de fonctionnement, les charges avec la force de vente, les charges d'administration, les charges indirectes de marketing, les charges de logistique etc.). Parmi les rapports établis par la maison mère (et faisant partie du système de reporting externe), les plus importants sont :

- le suivi du chiffre d'affaires ;
- la structure du chiffre d'affaires par produits et analyse prix / volume des écarts ;
- le compte de résultats mensuel ;
- le bilan.

Sur la base de ces rapports, la filiale a développé pour les besoins de son contrôle de gestion un rapport de suivi journalier du chiffre d'affaires et des quantités vendues, ainsi que des rapports de suivi budgétaire. La mise en place et l'exploitation du système de contrôle de gestion appartiennent à la filiale. Ses principaux outils sont les suivants :

- plan sur trois ans, élaboré au printemps pour les trois années à venir ;
- budget annuel, élaboré à l'automne pour l'année suivante ;
- prévisions pour l'année en cours (révision du budget), au moins deux fois par an – au printemps et à l'automne ;
- compte de résultats mensuel par division et consolidé pour l'entité – il descend jusqu'au niveau du résultat ;
- études de rentabilité (calcul de marges et de leur structure) par produit, mensuelles ou ad hoc ; elles suivent deux catégories de marges :
    - la contribution produit – calculée en déduisant du chiffre d'affaires (net de réductions) le coût des ventes (coût d'acquisition des marchandises vendues), les redevances et les divers services de promotion et merchandising facturés par les clients ;
    - la contribution marketing – calculée à partir de la contribution produit en déduisant les charges directes de marketing.

Le système de comptabilité utilise des coûts d'acquisition réels pour l'évaluation. Les rapports de gestion sont présentés en coûts standard, l'écart par rapport au réel étant mis en évidence séparément. Le standard reste en principe fixe en euros tout au long de l'année, mais il peut être revu lors des deux prévisions.

Le calcul des coûts se fait par produit (référence, gamme de produits, affaire), mais aussi par département (coût de logistique, coût de la force de vente etc.). Les coûts jouent un rôle central dans le système de contrôle de gestion, surtout rapportés au chiffre d'affaires.

Le caractère direct des charges se définit tout d'abord par rapport aux divisions et ensuite par rapport aux produits de chaque division ; les charges indirectes font l'objet d'un système détaillé de répartition.

La gestion des écarts et plus généralement la mesure des performances se fait selon le principe de contrôlabilité (chaque manager est évalué en fonction de paramètres qu'il peut contrôler). Les écarts pour les centres de coûts sont la responsabilité des chefs de ces centres. La direction de ventes (pour chaque division) est responsable du chiffre d'affaires obtenu. La direction de marketing (toujours pour chaque division) est responsable du chiffre d'affaires,

des quantités vendues et de la rentabilité mesurée par la contribution marketing. Les directeurs de division, le directeur financier et le directeur général sont responsables conjointement du bénéfice avant impôt.

Les principales décisions se rapportant aux produits (par exemple le lancement d'une gamme) sont prises en fonction du chiffre d'affaires et de la contribution marketing dégagée. Les coûts des différents départements servent à la gestion des départements et des activités respectifs.

Les critères de mesure des performances diffèrent en fonction du niveau d'analyse. Ainsi, la performance des gammes de produits se mesure par les quantités vendues, le chiffre d'affaires, la contribution produit et la contribution marketing. Au niveau des affaires, on utilise le chiffre d'affaires et la contribution marketing. La performance des divisions et de l'entité (la filiale) est mesurée à l'aide du bénéfice avant impôt.

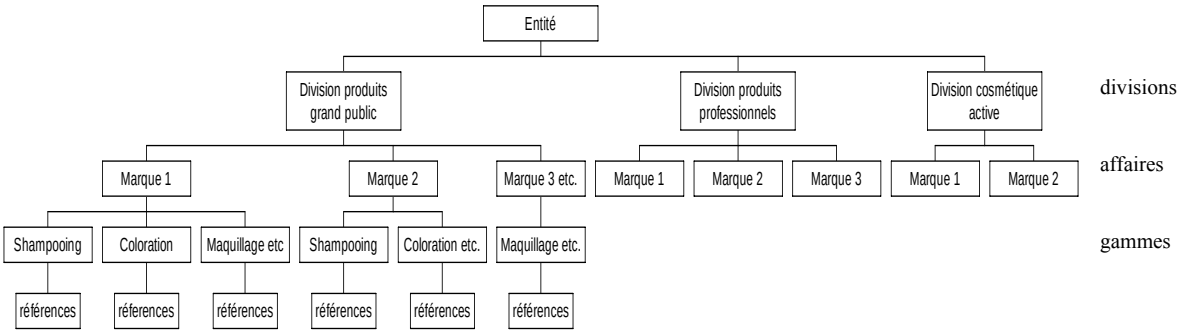


Figure 8 : La structure des produits chez Cosmetix

2.1.2. Trois systèmes de traitement des charges indirectes

En principe, dans l'optique fonctionnaliste, les outils du contrôle de gestion sont mis en place pour répondre aux besoins d'information du management et pour inciter les employés à poursuivre les buts de l'organisation (Horngren et al., 2005). C'est le cas également de la répartition des charges indirectes, qui est un instrument rationnel au service des dirigeants.

L'une de principales idées de l'approche fonctionnaliste, souvent rencontrée dans les manuels de contrôle de gestion, est que l'on peut gérer uniquement ce que l'on mesure (Giraud et al., 2002). La gestion des charges va donc de pair avec leur évaluation et leur

suivi : plus on aura besoin de maîtriser ses charges, plus le système d'analyse et de répartition de celles-ci sera détaillé.

La complexité de la structure et de l'activité de l'entreprise auront un impact majeur sur les besoins d'information comptable et donc sur les pratiques liées au traitement des charges indirectes.

2.1.2.1. Des pratiques différentes pour répondre à des besoins spécifiques

Les traitements des charges indirectes dans les trois entreprises seront ici présentés dans l'ordre croissant de leur complexité. Pour chaque cas, nous avons considéré que l'objet final de coût est le produit ; tous nos commentaires concernant la répartition se rapportent donc à cet objet de coût.

Electrotop utilise le direct costing. Le principal type de coût qui sert dans la prise de décisions est le coût d'acquisition des produits (en relation avec la marge brute) ; d'ailleurs, pour le manager financier, la notion de coût ne recouvre que le coût d'acquisition.

Le reste des charges sont traitées comme des charges indirectes et ne sont jamais réparties aux produits. La gestion de ces charges se fait au niveau des départements auxquels elles se rattachent, départements organisés comme centres de coût : force de vente, logistique, SAV, administration ; dans chaque département fonctionne un système de contrôle budgétaire des charges indirectes.

Le directeur financier nous a déclaré que le système de répartition des charges indirectes (ou plutôt leur absence de répartition) répond bien aux nécessités de l'entreprise en termes d'informations. Par ailleurs, la maîtrise des coûts ne fait pas partie des priorités de l'entreprise ; celle-ci a pour but principal de développer son marché (en lançant de nouvelles gammes de produits et en augmentant le volume de ses ventes) et améliorer sa position concurrentielle.

Les dirigeants d'Electrotop n'ont pas besoin d'analyser en détail et de répartir leurs charges indirectes ; ils se contenteront donc d'un système plutôt simple, et ce pour plusieurs raisons :

- l'entreprise jouit d'une bonne position sur le marché et les marges qu'elle dégage sont très confortables. Ce cas semble ainsi confirmer la thèse de Nikitin (1992; 2000), selon qui uniquement une pression concurrentielle forte crée le besoin de gérer et maîtriser les coûts et par conséquent de mettre en place un système avancé de contrôle de gestion.

- étant donné l'effectif réduit de l'entreprise (à peine 25 salariés, pour un chiffre d'affaires annuel de 50 millions d'euros) et les caractéristiques de la gamme de produits (peu de références commercialisées), la structure et les processus restent relativement simples, ce qui facilite la gestion.
- finalement, les coûts n'entrent pas en compte dans le processus d'établissement des prix de vente, car ceux-ci sont fixés en fonction du marché.

Chez Electrotop, le système d'analyse et de répartition des charges (ainsi que le système de contrôle de gestion en général) semble être bien accepté par la totalité des acteurs organisationnels. Cela signifie qu'il arrive à satisfaire l'ensemble des besoins et donner lieu ainsi à un consensus.

Maxisanté choisit d'analyser plus en profondeur le comportement de ses charges et d'affecter[20] aux produits sous forme de charges directes (à part le coût de production) les charges de distribution, de promotion, de développement etc.

En additionnant le coût de production et les autres charges directes on obtient un coût direct par produit, à partir duquel on calcule une marge sur coût direct, indicateur central dans la mesure des performances et en particulier dans l'évaluation de la rentabilité du portefeuille de produits.

Le reste des charges de l'entreprise sont considérées comme indirectes et ne sont donc pas affectées aux produits. Il arrive néanmoins de les répartir à des objets de coût (produits ou centres de profit) et de les détailler pour expliquer, le cas échéant, certains écarts significatifs, dans le cadre d'une gestion par exception.

Les charges indirectes sont normalement gérées par les centres de coûts auxquels elles appartiennent. Dans cette catégorie entrent les différentes charges des départements de support et notamment les charges avec la force de vente ; selon le directeur financier, cette situation conduit à des insuffisances dans la mesure des performances des visiteurs médicaux et il compte y remédier (en mettant en relation par exemple le nombre de déplacements des représentants et le chiffre d'affaires dégagé).

Les principaux indicateurs de mesure des performances sont construits sur la base des éléments directs.

L'entretien que nous avons réalisé avec le directeur financier nous a montré qu'il était plutôt satisfait par la manière dont le système de répartition des charges indirectes répondait

[20] Nous faisons la différence entre l'affectation qui concerne les charges directes et l'imputation qui se rapporte uniquement aux charges indirectes

aux besoins d'information en matière de coûts. Sa seule réserve concernait, comme nous l'avons mentionné, la mesure des performances de la force de vente, qu'il considérait comme insuffisante.

La gestion de Maxisanté présente certaines difficultés. Sa position sur le marché est plutôt fragile, l'entreprise ne disposant que d'un produit leader ; en outre, le marché roumain des produits pharmaceutiques est particulièrement instable. Maxisanté doit gérer une force de vente relativement nombreuse (par rapport au chiffre d'affaires), ce qui rend sa structure relativement complexe. En revanche, son portefeuille de produits est peu fourni. En raison de sa position défavorable sur le marché et des incertitudes du secteur, l'entreprise est obligée à bien maîtriser ses coûts.

Le système d'analyse des charges indirectes mis en place chez Maxisanté répond à ses besoins en matière d'informations, besoins qui reflètent à leur tour les différentes particularités de sa gestion.

Au cours des entretiens que nous avons réalisé, nous avons pu constater qu'il y a certaines tensions entre le département financier et les responsables opérationnels autour du système de contrôle de gestion (en particulier la mesure des performances). La situation difficile de l'entreprise y contribue sans doute beaucoup. Globalement, la répartition des charges est plutôt bien acceptée par les acteurs organisationnels.

Pour Cosmetix, l'analyse des charges est menée encore plus loin. Ici, à part le coût des ventes, les charges directes (c'est-à-dire affectées directement aux produits) sont principalement les charges de promotion (marketing).

Les charges indirectes sont classées et traitées comme suit :

- charges spécifiques pour chaque division, mais impossible à rattacher aux produits (directes par rapport aux divisions, mais indirectes par rapport aux produits) – il s'agit principalement des charges avec la force de vente et des charges de fonctionnement des départements marketing ; ces charges sont réparties aux produits proportionnellement au chiffre d'affaires ;
- charges communes aux trois divisions (indirectes par rapport aux divisions et aussi par rapport aux produits) – les frais de fonctionnement des services de support (comptabilité, informatique, gestion, direction générale etc.), les charges d'approvisionnement, service clients, entrepôt, transport etc. Ces charges sont réparties aux divisions à l'aide de clés variées – CA net, nombre de personnes, m^2 spécifiques (pour les entrepôts), nombre de

commandes (pour la facturation), nombre de livraisons (pour le transport) etc. ; par la suite, au niveau de chaque division, l'allocation aux produits se fait en fonction du chiffre d'affaires.

Les charges indirectes sont réparties aux objets finaux de coût (à savoir les produits) sur la base d'une clé commune (le chiffre d'affaires). Cette répartition sert uniquement à des fins de reporting.

Dans le contrôle de gestion, il a semblé plus utile à l'entreprise de gérer ces charges au niveau de chaque division, plutôt que de les répartir aux produits selon des critères plus ou moins arbitraires. L'indicateur selon lequel est jugée la rentabilité du portefeuille de produit est la contribution marketing, composée uniquement d'éléments directs (le chiffre d'affaires duquel on déduit le coût des ventes et les charges de promotion).

De la même façon que pour les deux cas précédents, le contrôleur de gestion perçoit le système de répartition des charges indirectes comme étant en adéquation avec les besoins d'information existant dans l'entreprise. Il a mis en exergue l'utilité des informations claires, objectives et précises sur les coûts pour la prise de décisions.

L'activité de Cosmetix est la plus complexe parmi les trois cas analysés ici. L'entreprise agit sur un marché très concurrentiel, celui des produits cosmétiques ; sa gamme de produits est extrêmement ramifiée et le nombre de références élevé ; ses salariés sont nombreux (130 pour un chiffre d'affaires annuel de 20 millions d'euros), plus spécialement la force de vente. En revanche, la position sur le marché est bonne et les marges élevées.

En général, la gestion des coûts est un élément important dans le secteur des biens de consommations, mais Cosmetix n'a pas de besoins particuliers dans ce domaine.

Le système d'analyse et de répartition des charges sera finalement le plus détaillé parmi les trois cas étudiés : une grande partie des charges sont affectées aux produits et la totalité des charges indirectes sont réparties. Néanmoins, la rentabilité des produits est mesurée premièrement par une marge sur coût direct.

Suite à nos entretiens, nous pouvons affirmer que le système de répartition des charges indirectes est plutôt bien accepté par les acteurs organisationnels.

Le tableau 5 reprend de manière synthétique les principales caractéristiques du système d'analyse et de répartition des charges indirectes chez les trois entreprises étudiées, ainsi que les facteurs de contingence.

	Electrotop	*Maxisanté*	*Cosmetix*
Analyse et répartition des charges indirectes	absente - toutes les charges (hormis le coût des ventes) sont considérées comme indirectes - pas de répartition des charges indirectes	partielle - certaines charges sont affectées aux produits (charges directes) - pas de répartition des charges indirectes	généralisée - une grande partie des charges sont affectées aux produits (charges directes) - l'ensemble des charges indirectes sont réparties aux produits
Maîtrise des coûts	gestion « lâche » des coûts	besoin de maîtriser rigoureusement les coûts	gestion stricte des coûts (c'est par ailleurs une caractéristique du secteur)
Complexité de l'activité	réduite (nombre réduit de salariés et de produits, bonne position sur le marché)	moyenne (effectif plus nombreux – surtout force de vente –, nombre plus élevé de produits, marché incertain)	élevée (structure complexe des produits, nombre élevé de salariés)

Tableau 5 : Répartition des charges indirectes, maîtrise des coûts et complexité de l'activité

Le système d'analyse et de répartition des charges indirectes est conçu de manière à répondre aux besoins du management en matière d'information sur les coûts. Nous avons déterminé que ces besoins d'information sont créés par (figure 9) :

- la place du suivi des coûts dans le système de contrôle de gestion, plus concrètement la nécessité de maîtriser les coûts ;
- la complexité de la structure et de l'activité de l'entreprise (effectif des salariés et surtout de la force de vente, nombre de références gérées, incertitude de l'environnement, concurrence etc.).

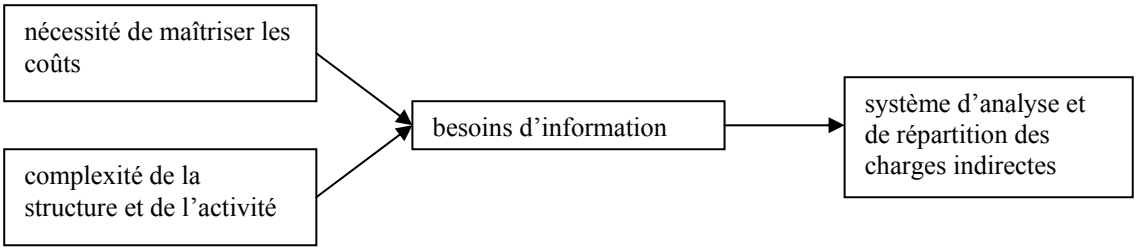


Figure 9 : Déterminants de la mise en place d'un système de traitement des charges indirectes

Si, pour diverses raisons, liées par exemple à la stratégie déployée, l'entreprise doit strictement maîtriser ses coûts, elle mettra en place un système détaillé d'analyse du comportement de ceux-ci, associé à des techniques de répartition des charges indirectes et à un contrôle budgétaire rigoureux. Par ailleurs, ces techniques servent également à répartir de manière fiable les responsabilités pour les consommations de ressources au sein de l'organisation.

Suivant la même logique, une grande complexité semble engendrer un besoin accru d'informations sur les coûts, ce qui conduira au même résultat : un système détaillé et précis d'analyse et de répartition des charges indirectes. Cela rejoint l'une des premières fonctions du contrôle de gestion, celle de modéliser la complexité, c'est-à-dire privilégier certains aspects de la réalité organisationnelle et les décrire de manière formalisée pour faire apparaître des relations d'interdépendance (Bouquin, 1994).

Le système d'analyse et de répartition des charges indirectes constitue ainsi un outil rationnel pour maîtriser les coûts, mieux distribuer les responsabilités au sein de l'entreprise, mais aussi gérer la complexité.

2.1.2.2. Une forte dimension contingente

Les aspects contingents ressortent ici avec beaucoup de force. La nécessité de maîtriser les coûts et la complexité, identifiées auparavant comme étant à l'origine des besoins informationnels liés à l'analyse et la répartition des charges indirectes, ne constituent pas dans notre vision des facteurs de contingence à proprement parler, mais plutôt des particularités de l'activité de l'entreprise et de son système de contrôle de gestion. Ces particularités sont le résultat conjoint de certains facteurs de contingence et de choix managériaux délibérés ; elles sont plutôt des éléments de la configuration de l'organisation (Meyer et al., 1993).

Nous essayerons d'aller plus loin et de nous rapporter ici à l'abondante littérature existante dans le domaine de la contingence ; à cet effet nous avons sélectionné dans la multitude de facteurs identifiés ceux qui se rattachent à la stratégie, à la structure (y compris la taille) et à l'observabilité des outputs.

La stratégie d'Electrotop est celle des prospecteurs (ou une stratégie de différenciation) ; en outre, sa taille est réduite. Les recherches sur la contingence associent ces deux facteurs à un système informel de prise des décisions et de communication (Chenhall, 2003). Le cas Electrotop confirme cette corrélation ; par ailleurs, ce système informel est ici

doublé par un contrôle relativement formel mis en place par le groupe. L'analyse des charges indirectes est peu détaillée et leur répartition inexistante.

Maxisanté adopte une stratégie différente, de défendeur (stratégie conservatrice, domination par les coûts) ; sa taille est plus grande. L'entreprise utilise un système de comptabilité de gestion traditionnel, formel, centré sur le calcul des coûts, en conformité avec les corrélations décrites dans la littérature (Simons, 1987; Chenhall, 2003). Cela se traduit par une analyse relativement détaillée du comportement des charges.

Cosmetix est un prospecteur ; elle devrait donc adopter un système de contrôle de gestion informel ouvert (Chenhall, 2003), mais l'effet de la stratégie est ici modéré par la taille et la structure (il s'agit de l'organisation la plus grande parmi les trois cas étudiés).

Dans des entreprises diversifiées de grande taille, organisées sur la base de la division du travail, le contrôle direct et personnel (tel qu'il s'exerce dans les petites structures) est impossible. Par conséquent, il y devient nécessaire de formaliser et de déléguer ce contrôle à travers la hiérarchie. Chez Cosmetix, le traitement des charges indirectes accompagne cette délégation hiérarchique : la totalité des charges de l'entreprise sont affectées ou réparties (selon le cas) aux divisions. Dans cette entreprise, les attributs du contrôle de gestion valident certaines des conclusions des recherches contingentes. Ainsi, celles-ci affirment que les organisations décentralisées de grande taille préfèrent les systèmes de contrôle traditionnels, plus formels (Chenhall, 1986) ; le cloisonnement sera plus fort, les procédures formalisées, les fonctions très spécialisées et le système de contrôle sophistiqué (Chenhall, 2003). Sur la même ligne, dans les grandes organisations décentralisées et diversifiées, un système de contrôle administratif semble le mieux adapté, tandis que les organisations plus petites, plus centralisées et moins diversifiées privilégient un contrôle interpersonnel (Chapman, 1997). Par ailleurs, le système de contrôle de gestion doit rester cohérent avec la structure organisationnelle.

L'observabilité, c'est-à-dire la facilité d'obtenir des informations comptables et de mesurer des outputs, présente des caractéristiques communes pour les trois cas étudiés.

Au cas où les outputs (ou les ressources utilisées pour y aboutir) ne sont pas clairement attribuables à un centre de responsabilité, les entreprises préfèrent les gérer globalement. L'exemple des équipes de représentants commerciaux (par exemple chez Maxisanté) qui vendent plusieurs catégories de produits est édifiant : leurs performances sont mesurées toujours collectivement, même si les catégories de produits appartiennent en réalité à des centres de responsabilités différents.

Par ailleurs, dans les systèmes de contrôle de gestion de toutes les entreprises, le principe de contrôlabilité semble la règle : les performances ne sont jugées qu'à partir des paramètres contrôlables par les responsables.

Pour revenir aux recherches de type contingent, elles affirment que si les outputs sont facilement mesurables et le processus de transformation bien maîtrisé, le contrôle s'exercerait indifféremment sur le comportement des acteurs ou sur les résultats (Ouchi, 1979). Toutes les entreprises étudiées respectent ces deux conditions, mais elles privilégient le contrôle des résultats.

2.2. Répartition et légitimité

En étudiant le cas Fabrimed, nous montrons comment la répartition des frais généraux peut devenir un instrument de légitimation, dans une logique institutionnelle.

2.2.1. Le cas Fabrimed

Fabrimed est une fabrique de médicaments génériques qui devient en 1999 la filiale d'un groupe international, ce qui donnera lieu quelques années plus tard à des changements internes radicaux. Le processus complexe de réorganisation de l'entreprise s'achève en 2004 et s'accompagne, pendant cette même année, par la mise en place d'un nouveau système de répartition des charges indirectes.

2.2.1.1. Méthodologie de la recherche

Ce sont les opportunités d'accès au terrain qui nous ont déterminé de choisir le cas Fabrimed (tout comme pour toutes nos autres études de cas). Les entretiens sur lesquels cette étude de cas est fondée ont été effectués en 2004, selon la même méthodologie que pour les cas traités dans la section précédente (2.1.) : entretiens semi directifs avec le directeur financier (environ 90 minutes), le directeur de production (environ 45 minutes) et l'un des responsables du projet de réorganisation de l'usine (environ 45 minutes).

Nous avons eu également accès à des documents internes de l'entreprise (tableaux de bord, rapports d'activité, rapports ad hoc etc.).

Les entretiens se sont focalisés notamment sur le système de comptabilité de gestion, (en particulier la répartition des charges indirectes), mais aussi sur les outils de gestion des coûts. Nous nous sommes intéressé au processus de réorganisation qui a touché l'usine et à

ses éventuels rapports avec la mise en place d'un nouveau système de répartition. Les relations avec la maison mère occupent une place importante dans l'étude du cas Fabrimed.

Nous avons essayé de contextualiser notre recherche, en mettant en relation les pratiques de répartition avec le marché de l'entreprise, les caractéristiques de son personnel, les rapports qu'elle entretient avec la maison mère etc.

Les entretiens se sont basés sur des guides rédigés au préalable, mais nous avons adapté nos questions aux propos et réactions de nos interlocuteurs. Les thématiques abordées au cours des entretiens apparaissent dans le tableau 6.

Entreprise	***Personne interviewée***	***Thématiques abordées***
Fabrimed	Directeur financier	– Informations générales et organisation de l'entreprise ; – Caractéristiques du système de contrôle de gestion et du reporting externe ; – Rôle de la répartition des charges indirectes ; – Impact de la réorganisation sur le système de contrôle de gestion ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
	Directeur de production	– Le projet de réorganisation et sa perception par les employés ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
	Chef du projet de réorganisation	– Le projet de réorganisation et sa perception par les employés ; – Impact de la réorganisation sur le système de contrôle de gestion ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.

Tableau 6 : Thématiques des entretiens, cas Fabrimed

De la même façon que pour les autres cas étudiés, étant donné le caractère sensible de ces thématiques, nous n'avons pas enregistré les entretiens afin de laisser plus de liberté à nos interlocuteurs. Ceux-ci ont relu par la suite la synthèse du cas, rédigée à partir des notes prises au cours des entretiens et nous ont fait part de leurs remarques.

2.2.1.2. L'entreprise et son activité

Nous ne reviendrons plus ici sur les particularités très intéressantes du secteur pharmaceutique en Roumanie, que nous avons déjà présentées en détail au cours du premier chapitre (section 1.1.2.2) de cette partie, dédié au cas Medipharma. Les génériques occupent une place singulière dans l'industrie pharmaceutique : c'est un marché très concurrentiel,

souvent délaissé par les grands laboratoires, mais qui représente un enjeu majeur pour la politique de santé publique.

L'entreprise étudiée ici est une fabrique roumaine de médicaments génériques (Fabrimed SA), dont le capital est détenu majoritairement par un groupe pharmaceutique international depuis 1999. Quelques années plus tard, le site connaît un processus de modernisation qui aboutit par sa mise aux normes GMP (*good manufacturing practices*), standard international de production de l'industrie pharmaceutique. A cette occasion, le groupe procède aussi à une réorganisation de l'ensemble de la filiale et à la restructuration en profondeur du système d'information comptable et financière (en particulier la mise en place d'un nouveau logiciel comptable intégré). Notre étude de cas concerne justement cette étape, plus précisément la mise en place d'un nouveau système de répartition des charges indirectes, qui entre en vigueur à partir de l'exercice comptable 2004.

Fabrimed produit exclusivement des médicaments génériques, destinés au marché local et commercialisés sous une marque nationale. Les génériques ne font pas partie du métier de base du groupe, qui préfère se concentrer sur les produits innovants, protégés par des brevets. Il arrive toutefois que le groupe produise lui-même des génériques à partir de ses molécules brevetées pour mieux contrôler certains marchés clés ; c'est par ailleurs l'une des stratégies habituelles des laboratoires pharmaceutiques (Pignarre, 2003).

2.2.1.3. Le contrôle de gestion chez Fabrimed SA

Le contrôle des coûts de production est un élément fondamental sur le marché des génériques. Par conséquent, Fabrimed se concentre exclusivement sur la gestion des coûts, les autres aspects tels la vente, la promotion ou la logistique sont gérés par des départements spécialisés, intégrés dans une autre filiale.

C'est pourquoi dans l'organigramme du groupe, Fabrimed fonctionnera strictement comme un centre de coûts. La totalité de ses charges sont réparties aux produits et entrent ainsi dans le calcul des coûts complets de production qui seront intégrés dans la mesure des performances des centres de profit. Ces centres de profit sont organisés par aire thérapeutique (famille de produits) et regroupent chacun des départements de vente et de marketing ; dans l'organigramme, ils font partie d'une entité distincte.

Les responsabilités pour le coût de production sont clairement définies au sein du groupe. Ainsi, l'usine (Fabrimed) est responsable des écarts constatés au niveau des coûts

unitaires, tandis que la responsabilité pour les quantités produites et vendues est mise en évidence et gérée au niveau des centres de profit.

En ce qui concerne son organisation interne, Fabrimed est divisée en plusieurs centres de coûts et de frais discrétionnaires (qui correspondent aux divers ateliers et aux départements de support), soumis à un contrôle budgétaire.

2.2.1.4. Les catégories de charges et leur traitement

Le calcul des coûts de production se fait au niveau de la filiale. Dans leur suivi, on utilise les standards, fixés pour l'année ; les écarts sont mesurés chaque mois. Comme nous l'avons déjà mentionné, toutes les charges de l'usine sont imputées jusqu'au niveau des produits, et c'est ce coût complet qui sera utilisé par la suite dans les rapports de gestion du groupe.

Les charges directes sont les charges relatives aux matières premières, à la main d'œuvre directe et aux emballages. Il y a des charges indirectes au niveau de chaque atelier de production, mais aussi des charges indirectes au niveau de l'usine, pour les départements hors production (administration etc.).

En ce qui concerne la répartition des charges indirectes, l'entreprise utilise jusqu'en 2004 un système très simple, où elles sont globalement imputées aux produits sur la base de la main d'œuvre directe. Selon les dirigeants de l'entreprise, cette méthode était peu fiable et donnait des résultats insatisfaisants.

La restructuration qui s'achève en 2004 est accompagnée par la mise en place d'un système de calcul des coûts plus complexe. La répartition des charges indirectes est maintenant différenciée pour chaque atelier et se fait en fonction de l'élément déterminant pour l'atelier respectif (en principe il devrait y avoir une variation presque proportionnelle entre la clé de répartition et le volume d'activité de l'atelier). Ainsi, les clés de répartition sont désormais l'heure machine, les charges de main d'œuvre directe et la surface occupée. On pourrait rapprocher cette démarche de la recherche d'un inducteur de coût pour chaque atelier (centre), pour reprendre la terminologie de l'ABC.

Les charges hors production continuent à être imputées sur la base de la main d'œuvre directe.

Ce changement dans les pratiques de répartition des charges indirectes se fait entièrement à l'initiative des dirigeants locaux. Au cours des entretiens, le directeur financier

et le directeur de production nous ont déclaré que le but visé était d'obtenir une plus grande précision de calcul afin de mieux gérer les coûts, facteur essentiel de compétitivité pour Fabrimed. Ces dirigeants considèrent que l'amélioration du système de calcul, à laquelle ils comptent aboutir, est indispensable pour la survie et le développement futur de l'entreprise.

Ils ont tendance à présenter l'introduction du nouveau système de calcul des coûts comme une partie du processus de restructuration de l'usine et même comme une condition de l'intégration réussite de celle-ci au sein du groupe. Or, la restructuration n'a jamais eu pour but d'apporter des modifications au calcul des coûts. Selon l'un des responsables du projet, elle s'est déroulée sur trois axes principaux : modernisation des équipements de production et des locaux, mise en place d'un nouvel organigramme et finalement réorganisation du système d'information à travers un ensemble de logiciels intégrés.

2.2.2. Institutionnalisation d'une pratique de répartition des charges

Il s'agit ici d'un processus d'institutionnalisation d'une technique particulière de répartition des charges au niveau de l'usine. En général, de nombreux aspects de la structure formelle de l'organisation, parmi lesquels les pratiques de la comptabilité de gestion occupent une place importante, servent à prouver la conformité avec les règles institutionnalisées et ainsi à légitimer l'existence de l'organisation (Covaleski et al., 1996). La méthode de répartition acquerra par la suite un statut d'allant de soi (*taken for granted*), c'est-à-dire elle deviendra « la façon dont on fait les choses ici » ; par ailleurs, à travers ce processus elle sera investie de significations symboliques pour les employés (Kostova, 1999).

En suivant Kostova (1999), mais aussi la tradition néo-institutionnelle (cf. Fligstein, 1991), nous abordons la question de l'institutionnalisation sur deux plans (interdépendants) :

- inter organisationnel – le changement du système de répartition au niveau de la filiale est une source de légitimité par rapport au groupe ;
- intra organisationnel – les nouvelles pratiques de répartition s'institutionnalisent et modifient les routines déjà en place au sein de la filiale.

2.2.2.1. La méthode de répartition comme outil de légitimation

Au niveau inter organisationnel (dans les relations entre la filiale Fabrimed et la maison mère), la méthode de répartition fonctionne comme un instrument de légitimation mis en place à l'initiative des managers locaux.

Le processus de restructuration de l'activité de production de Fabrimed, qui consiste dans la réorganisation des processus, la modernisation des lignes de fabrication etc. s'appuie

sur l'expertise technique de la maison mère. Fabrimed fera désormais partie du réseau des usines du groupe (plus de 80 sites) qui constituent une division à part entière.

Les managers locaux entrent ainsi en contact avec certaines des valeurs globales du groupe : assurer une meilleure qualité pour les biens et les services produits, améliorer la vitesse de réaction et les performances, économiser les ressources, encourager la coopération entre les fonctions, rationaliser les processus etc.

Plus spécifiquement, l'activité de fabrication du groupe se déploie autour de trois lignes directrices :

- produire de manière fiable des produits de grande qualité ;
- respecter la législation et les demandes des clients ;
- avoir les meilleures performances du secteur en matière de coûts.

La réduction des coûts est un élément d'autant plus important que Fabrimed produit exclusivement des médicaments génériques destinés au marché local et doit pratiquer des prix bas pour rester compétitive.

Au niveau global, le groupe tend vers l'excellence de ses activités de fabrication ; les améliorations sont portées par un ensemble de mesures et de méthodes communes développées à cette fin. Celles-ci visent à augmenter la fiabilité (*robustness*) des processus de production pour réduire les pertes et maintenir des standards élevés de qualité. Par une formation extensive des employés, on essaie de leur inculquer la culture de l'amélioration continue et de les rendre capables à résoudre les problèmes de façon rigoureuse, contrôlée et structurée. Les performances progressent ainsi de façon graduelle et maîtrisée et les améliorations sont rapidement mises en place à travers le réseau des usines du groupe.

En Roumanie, parmi les managers locaux il y a un certain nombre d'expatriés qui occupent des positions clés (directeur financier, directeur de production et directeur de personnel) et dont le rôle est d'apporter du savoir faire, mais aussi de relayer l'idéologie du groupe chez Fabrimed.

Les valeurs du groupe se diffusent ainsi au sein de la filiale et y produisent des normes de comportement. En effet, ces valeurs (excellence, fiabilité, amélioration continue etc.) sont des repères explicites qui doivent guider les employés de Fabrimed dans leur activités quotidiennes ; elles sont citées clairement dans le règlement interne, certaines procédures écrites et autres documents à destination des employés. Ces mêmes valeurs reviennent régulièrement dans le plan personnel de développement de la carrière qui doit être établi par chaque manager.

Les dirigeants locaux perçoivent effectivement ces valeurs comme des repères par rapport auxquels ils pensent que leurs actions seront jugées par la maison mère. Au cours de nos entretiens (en particulier celui avec le directeur de production), les notions de fiabilité, précision, amélioration continue sont revenues régulièrement. Les rapports entretenus par les dirigeants locaux avec le siège sont complexes et difficiles à saisir à travers les quelques entretiens que nous avons effectués, mais un besoin clair de légitimation transparaît toujours. Les personnes interviewées nous ont déclaré explicitement que leur activité devait répondre aux standards du groupe.

Cela ne correspond qu'en partie à la réalité. Au cours de l'entretien avec le directeur financier, mais également en consultant certains documents internes, nous avons pu comprendre que la politique du groupe était de ne pas s'immiscer dans la gestion interne des filiales. Les dirigeants de Fabrimed seront réellement évalués en fonction des résultats qu'ils obtiennent (performances financières, qualité des produits etc.), le choix des moyens pour y parvenir leur appartient complètement.

La liberté laissée à Fabrimed est d'autant plus grande que son activité ne fait pas partie des métiers stratégiques du groupe, qui se focalise sur les produits brevetés. Dans cette situation, le contrôle exercé par le siège est beaucoup moins strict que dans le cas des usines qui produisent les médicaments innovants.

La répartition des charges indirectes est typiquement une pratique relevant de l'organisation interne de la filiale, sur laquelle le groupe n'a aucune intention d'intervenir (c'est ce qui ressort de l'entretien avec le directeur financier de Fabrimed, mais aussi des différents documents internes que nous avons consultés).

L'initiative de mettre en place une nouvelle technique de répartition appartient ici exclusivement aux dirigeants locaux. Le discours de ces dirigeants (directeur financier et directeur de production), lorsqu'ils nous ont présenté cette technique au cours des entretiens, incorporait certains éléments de l'idéologie promue par le groupe :

- amélioration de la précision des calculs ;
- fiabilité du système d'information comptable ;
- réduction des coûts.

Pour résumer, il y a certains éléments spécifiques qui nous déterminent à analyser la nouvelle technique de répartition comme un outil de légitimation des dirigeants locaux par rapport au siège. Ainsi, la mise en place de cette technique coïncide avec la réorganisation de

la filiale selon les standards du groupe et donc avec la diffusion au sein de la filiale de certaines valeurs du groupe en tant que normes (plus ou moins explicites) de comportement. Dans ce contexte, les dirigeants locaux expriment un fort besoin de légitimation par rapport au siège. Il y a une compatibilité entre le nouveau système de répartition chez Fabrimed (tel qu'il est décrit par les dirigeants locaux) et l'idéologie du groupe.

Selon la typologie, devenue classique, de DiMaggio et Powell (1991), nous qualifions le changement du système de répartition comme un processus d'isomorphisme normatif ; nous rappelons que les pressions normatives concernent les obligations sociales et les normes de conduite, régies par un certain nombre de valeurs et règles. Ce qui les différencie des pressions coercitives est qu'elles n'ont pas de pouvoir contraignant formel ; néanmoins dans certains cas, l'adhésion peut de facto devenir obligatoire (Bensedrine et Demil, 1998).

Dans l'un de ses textes fondateurs, Scott (1987) décrit ce processus comme « l'autorisation de la structure organisationnelle » : une entité donnée autorise (ou légitime) une organisation qui lui est subordonnée. Cette dernière n'est pas contrainte à se conformer, au contraire elle cherche volontairement l'attention et l'approbation de l'entité habilitée à l'autoriser. Les relations entre filiale et siège décrites dans notre étude de cas entrent parfaitement dans ce schéma : Fabrimed tâche de gagner de la légitimité par rapport au siège, son pourvoyeur de ressources (c'est-à-dire obtenir son autorisation), et pouvoir ainsi survivre. A cet effet, la mise en place du nouveau système de répartition sert à démontrer l'adhésion de la filiale aux valeurs du groupe et fonctionne comme un outil de légitimation (parmi d'autres).

La répartition des frais généraux ne fait sans doute pas partie des pratiques organisationnelles stratégiques dont le transfert de l'entreprise mère vers ses filiales apparaît comme indispensable – les pratiques organisationnelles stratégiques sont celles qui (selon les décideurs) reflètent les compétences cruciales de l'entreprise et constituent une source unique et distinctive d'avantage concurrentiel (Kostova, 1999).

Néanmoins, à l'instar de ces pratiques clés, la répartition, malgré son apparence anodine, peut se charger de l'idéologie du groupe et devenir ainsi un véhicule pour ses valeurs spécifiques. Elle acquiert pour les membres de l'organisation une signification symbolique normative, qui va bien au-delà de l'efficience économique.

Notre analyse rejoint ainsi l'une des premières formulations de l'institutionnalisme, défini comme un processus qui instille des valeurs dans une structure ou des activités techniques, dont l'utilité était auparavant exclusivement instrumentale (Scott, 1987).

2.2.2.2. Changement et institutionnalisation d'une routine organisationnelle

Dans la perspective institutionnelle de Scapens (1994) et Burns et Scapens (2000), les pratiques de la comptabilité de gestion (dont l'une des plus importantes est la répartition des charges indirectes) constituent des routines organisationnelles institutionnalisées. Sur le plan intra organisationnel, l'introduction de la nouvelle méthode de répartition chez Fabrimed peut s'appréhender donc comme la mise en place d'une nouvelle routine.

Au cours de ce processus de changement, la nouvelle routine interférera avec les routines organisationnelles institutionnalisées existantes, ce qui pourra donner lieu à des conflits. Scapens (1994) distingue deux types de changement institutionnel :

- évolution (*evolutionary change*) ; les routines organisationnelles s'adaptent sous l'influence des modifications qui interviennent dans l'environnement ; les nouvelles idées, techniques ou procédures sont intégrées dans l'ensemble des routines institutionnalisées déjà existantes ;
- révolution (*revolutionary change*) ; un changement révolutionnaire suppose une perturbation significative dans les routines en place ; il conduira à la création de routines entièrement nouvelles.

Chez Fabrimed, le système de répartition des charges en vigueur avant 2004, qui représente une routine organisationnelle déjà établie, est remplacé par un nouveau système, plus détaillé et surtout plus conforme à l'idéologie du groupe. Il n'y a pas de réconciliation ni d'ajustement possibles ; il s'agit d'un changement révolutionnaire, à la fin duquel une nouvelle routine s'impose.

La réussite du processus sera totale (et perçue comme telle par les acteurs), et ce en raison de deux facteurs principaux. Premièrement, la nouvelle méthode est symboliquement chargée de significations positives ; les managers qui la créent et décident ensuite de l'introduire la présentent toujours comme plus précise, plus fiable et mieux adaptée aux réalités de l'entreprise par rapport à l'ancien système de répartition. Deuxièmement, comme nous l'avons montré, les valeurs encastrées dans la nouvelle méthode font partie de l'idéologie du groupe, désormais largement diffusée au sein de Fabrimed.

Après sa mise en place, la nouvelle routine subira elle-même un processus d'institutionnalisation (elle deviendra effectivement une routine institutionnalisée). Le fonctionnement de la nouvelle méthode, ainsi que son rôle dans le système d'information comptable et financière deviendront des éléments allant de soi (*taken for granted*) de la structure et de l'activité organisationnelles.

Pour qu'elle soit institutionnalisée, une routine organisationnelle doit nécessairement garder une apparence de rationalité, indépendamment de son efficience économique (Carruthers, 1995). Cette condition est pleinement remplie par la nouvelle méthode de répartition : il s'agit d'un système plus détaillé, avec des clés différenciées et mieux adaptées pour chaque atelier (en principe ces clés varient proportionnellement au volume de l'activité).

Sur le plan intra organisationnel, la pratique de répartition des charges en tant que routine institutionnalisée rend les comportements prévisibles et mieux compréhensibles, améliore la cohésion et la stabilité interne et garantit la reproductibilité de la structure ; ce sont là des facteurs clé pour assurer la pérennité de Fabrimed, surtout dans son environnement turbulent et très concurrentiel.

2.2.2.3. Les contingences de l'institutionnalisation

Chez Fabrimed, l'institutionnalisation est soumise à certaines contingences, dues notamment à l'appartenance de l'entreprise au secteur pharmaceutique, qui occupe une place à part dans le monde économique contemporain, et à sa forme juridique, de filiale d'un grand groupe multinational.

Premièrement, il nous semble utile de reprendre le schéma de Scott et Meyer (1991) pour situer l'industrie pharmaceutique par rapport aux deux types d'environnement : technique et institutionnel (figure 10). Ainsi, ce secteur se caractérise par une dimension technique forte et des pressions institutionnelles variables. Cela conduit à des formes organisationnelles fortes et stables.

Les contraintes techniques sont particulièrement importantes pour les laboratoires pharmaceutiques, notamment en raison des activités de recherche et développement qu'ils doivent déployer pour maintenir ou améliorer leur position sur le marché. Ces activités nécessitent du personnel hautement qualifié, ainsi que des équipements de pointe ; par ailleurs, leurs retombées en termes financiers sont relativement aléatoires. Le processus de production est soumis à des normes strictes et présente parfois des exigences particulières, par exemple dans le cas des vaccins.

L'institutionnalisation du secteur pharmaceutique est plus forte que pour la plupart des branches industrielles. Les laboratoires doivent à la fois satisfaire l'intérêt public et répondre à des impératifs de rentabilité qui leur permettent de survivre et se développer ; cet équilibre est souvent difficile à trouver. Les pressions institutionnelles sont principalement exercées de manière coercitive par les autorités publiques sur l'établissement du prix de vente, la procédure d'autorisation (essais cliniques etc.) ou la fabrication ; ces pressions dépendent de

l'environnement national considéré et de la nature du produit mis sur le marché. L'Etat peut devenir un partenaire commercial à part entière en lançant divers programmes nationaux de santé avec des laboratoires partenaires sélectionnés.

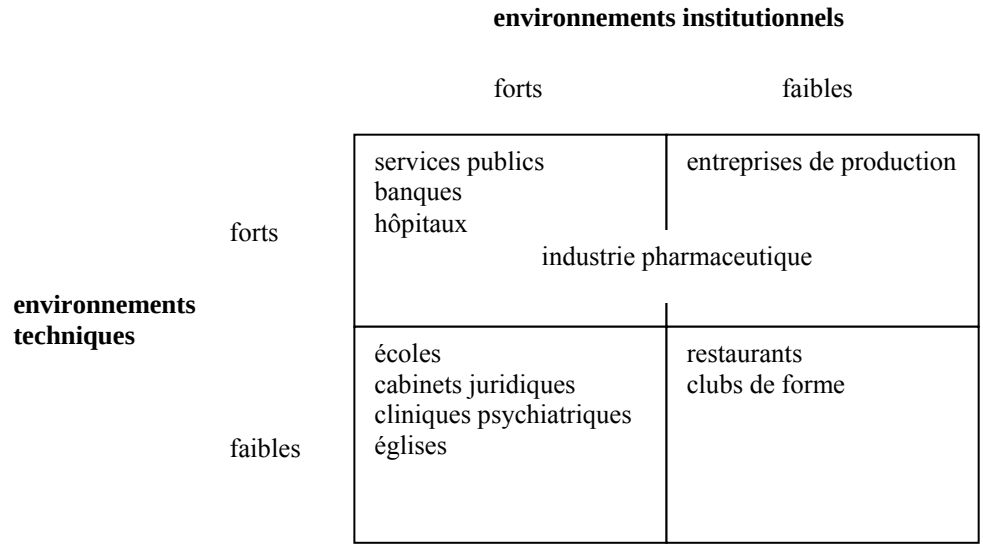


Figure 10 : Environnements techniques et institutionnels

Le deuxième type de contingences est lié au fonctionnement de Fabrimed en tant que filiale d'un groupe. Ainsi, un groupe multinational doit d'une part agir comme une organisation unitaire opérant dans un environnement globalisé et devant coordonner l'ensemble de ses activités ; d'autre part, le groupe est formé d'une multitude d'organisations (les filiales) qui fonctionnent chacune dans un environnement local distinct, avec ses propres caractéristiques (Rosenzweig et Singh, 1991). Les filiales devront faire face à cet environnement local, mais s'intégrer également dans l'entreprise globale.

La problématique institutionnelle sera donc particulière dans le cas des multinationales ; celles-ci sont confrontées à un grand nombre d'influences institutionnelles, différentes et parfois contradictoires (Kostova et Roth, 2002). La question de la légitimité s'y pose avec intensité, et ce à deux niveaux : celui du groupe dans son ensemble et celui des filiales nationales (Kostova et Zaheer, 1999). Les facteurs d'influence (l'environnement institutionnel, les caractéristiques de l'organisation et le processus de légitimation en tant que tel) présentent ici une grande complexité.

La filiale étrangère d'un groupe multinational se trouve dans une situation de dualité institutionnelle, puisqu'elle subit deux types de pressions (Rosenzweig et Singh, 1991; Kostova et Roth, 2002) :

- les pressions spécifiques à l'environnement institutionnel national dans lequel la filiale est intégrée (soit au niveau du champ organisationnel soit au niveau étatique) ;
- les pressions exercées par le siège, auxquelles toutes les filiales doivent se conformer ; cela assure la légitimité à l'intérieur du groupe.

A ces pressions s'ajoute un troisième type de logique institutionnelle, qui fonctionne à l'intérieur de la filiale entre les différents acteurs organisationnels (Kostova, 1999).

Le rapprochement avec les trois sphères d'institutionnalisation identifiées par Fligstein (1991) – à savoir l'Etat, le champ organisationnel et l'organisation – nous paraît évident (pour plus de détails sur les processus institutionnels, voir la troisième partie de notre thèse, troisième chapitre, section 3.4.).

Concernant la question de l'isomorphisme, les filiales devront tout d'abord déployer une structure et un mode de fonctionnement conformes aux impératifs de l'environnement national. Il y aura donc une tendance vers l'isomorphisme avec les autres organisations qui font partie de ce même environnement, soit sous l'effet de la législation nationale (isomorphisme coercitif), soit comme une conséquence des forces économiques en place – par exemple le besoin d'adapter les produits à la demande locale – (Rosenzweig et Singh, 1991).

Ensuite, ces filiales devront satisfaire aux besoins de cohérence interne au sein du groupe et seront ainsi amenées à devenir isomorphes. Rosenzweig et Singh (1991) identifient deux facteurs explicatifs de ce processus : la réplication de la structure organisationnelle et les impératifs du contrôle des filiales par le siège.

Néanmoins, lorsque le siège impose la mise en œuvre d'une pratique organisationnelle (telle une technique de comptabilité de gestion), les filiales ont le pouvoir de réagir (cf. Oliver, 1991). L'adoption, la mise en place et l'internalisation d'une telle pratique au niveau de la filiale dépendent du contexte institutionnel local de la filiale et des relations au sein du groupe (Kostova et Roth, 2002). Dans son analyse du transfert des pratiques organisationnelles entre siège et filiales, Kostova (1999) conceptualise l'institutionnalisation à deux niveaux interconnectés :

- la mise en place, c'est-à-dire la façon dont la filiale suit les règles formelles incorporées dans la pratique transférée ;
- l'internalisation ; elle apparaît lorsque la pratique concernée est acceptée et approuvée par les employés de la filiale et qu'ils y attachent un certain nombre de valeurs.

Il est intéressant de comparer notre recherche à celle réalisée par Bhimani (2003) pour un cas en tous points semblable, mais à plus large échelle et dans une approche théorique différente.

En mobilisant la théorie de la contingence, centrée sur la culture et l'idéologie organisationnelles, cet auteur étudie l'introduction en 1996 d'un nouveau système de comptabilité de gestion au sein d'une division de Siemens. A l'époque, le groupe avait initié un programme à large échelle pour changer la culture organisationnelle, visant à améliorer la flexibilité, à réorienter la gestion vers les exigences des partenaires externes, à favoriser les initiatives etc. (*customer and process orientation, faster decision making, team-oriented management, enhanced self-initiative and self-responsibility*), et devant se traduire également par une réduction des coûts.

La problématique de Bhimani se résume par deux questions principales :

- comment des éléments de la culture organisationnelle deviennent-ils des caractéristiques encastrées dans un nouveau système de comptabilité de gestion ?
- comment l'adéquation entre ces éléments et les valeurs propres à certains groupes d'acteurs organisationnels affecte-elle leur manière de percevoir le succès du nouveau système ?

La division étudiée prend l'initiative de faire concevoir par ses ingénieurs un nouveau système de comptabilité de gestion et de le mettre en place localement ; ce système reflète la plupart des éléments du programme de changement global. La perception par les acteurs organisationnels du nouveau système et de sa réussite dépend de la façon dont il intègre des valeurs spécifiques à la culture de ses créateurs (à savoir les ingénieurs).

La conclusion générale de Bhimani est que des éléments de la culture organisationnelle sont effectivement encastrés (*embedded*) dans les systèmes de comptabilité de gestion ; l'adéquation entre ces éléments culturels et les valeurs propres des utilisateurs conditionne la perception positive des systèmes comptables (*perceived system success*).

Notre recherche, quoiqu'elle emprunte un cheminement théorique différent, confirme sans doute ces conclusions. Le point de divergence se situe dans la manière d'appréhender le changement du système de comptabilité de gestion : alors que Bhimani y applique une logique de type contingent, nous le voyons plutôt comme un processus institutionnel.

L'institutionnalisation de la répartition des frais généraux s'inscrit dans le cadre plus général des changements entraînés chez Fabrimed par son intégration dans le groupe. Par ailleurs, il y a une liaison étroite entre les outils de gestion et le changement organisationnel :

ils peuvent être source, support ou conséquence du changement (David, 1998). Dans ce contexte, les outils de gestion peuvent remplir quatre rôles différents : conformation, investigation du fonctionnement organisationnel, accompagnement de la mutation et exploration du nouveau.

Les deux derniers rôles sont étroitement liés à la dynamique du changement organisationnel. Ainsi, en ce qui concerne l'accompagnement de la mutation, le point de départ n'est pas d'introduire un outil nouveau, mais de concevoir des outils qui accompagnent et facilitent le changement. « L'outil joue le rôle de support d'une construction progressive de représentations partagées » (David, 1998, p. 55). Dans l'exploration du nouveau, l'outil participe à la transformation des règles organisationnelles, mais aussi dans le questionnement et la transformation des savoirs techniques.

2.3. La répartition selon une perspective radicale

A travers le cas Pharmaplus, nous étudions le rôle des pratiques de répartition dans l'exercice du pouvoir à l'intérieur de l'entreprise.

2.3.1. Le cas Pharmaplus

Pharmaplus est une entreprise roumaine, filiale d'un groupe pharmaceutique américain homonyme. L'activité de l'entreprise consiste exclusivement dans la promotion des médicaments. Sur le marché roumain, la présence du groupe proprement dit est relativement récente (depuis 2001). Néanmoins, divers laboratoires rachetés dans le passé par Pharmaplus, au cours du mouvement de concentration du secteur pharmaceutique (cf. Pajwani, 2004), fonctionnent en Roumanie depuis assez longtemps.

2.3.1.1. Méthodologie de la recherche

Le choix du cas Pharmaplus s'est fait en fonction des opportunités d'accès au terrain. Les entretiens sur lesquels cette étude de cas est fondée ont été effectués en 2005, selon la même méthodologie que pour les cas traités dans les sections 2.1. et 2.2. : entretiens semi directifs avec le contrôleur de gestion (environ 90 minutes), le directeur financier (30 minutes) et un responsable de centre de profit (environ 45 minutes).

Nous avons centré nos entretiens sur le système de comptabilité de gestion (notamment sur la répartition des frais généraux) : la manière dont ce système a été mis en place, son utilisation et sa perception par les acteurs organisationnels. Nous avons essayé de

situer ce système dans son contexte : l'entreprise dans son ensemble, son marché, les particularités de ses employés etc. Nous nous sommes intéressé en particulier aux rapports de force qui s'établissent entre les différents acteurs organisationnels et à l'influence que ces rapports peuvent avoir sur les pratiques de répartition des charges indirectes.

Les entretiens sont basés sur des guides, mais nous avons dû adapter notre approche par rapport aux réactions et réponses des acteurs interrogés. Les thématiques principales apparaissent dans le tableau 7.

Entreprise	***Personne interviewée***	***Thématiques abordées***
Pharmaplus	Contrôleur de gestion	– Caractéristiques du système de contrôle de gestion et du reporting externe ; – Relations entre les opérationnels et le département financier ; – Rôle de la répartition des charges indirectes ; – Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion et perception sur ces outils ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.
	Directeur financier	– Informations générales et organisation de l'entreprise ; – Relations entre les opérationnels et le département financier ;
	Responsable de centre de profit	– Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion et perception sur ces outils ; – Relations entre les opérationnels et le département financier ; – Utilisation des coûts calculés et place des charges réparties.

Tableau 7 : Thématiques des entretiens, cas Pharmaplus

Pour le cas Pharmaplus, étant donné le caractère sensible des thématiques, nous avons à nouveau pris le parti de ne pas enregistrer les entretiens ; nous avons essayé de laisser ainsi plus de liberté à nos interlocuteurs. Ceux-ci ont relu la synthèse que nous avons rédigée à partir de nos notes et dans notre analyse, nous avons tenu compte de leurs observations.

En général est difficile d'avoir des informations sur les motivations réelles qui animent les acteurs organisationnels et surtout sur les effets des pratiques comptables sur les comportements. Les enjeux de pouvoir qui sous-tendent ces pratiques restent souvent cachés, les responsables interviewés préférant mettre en avant les aspects rationnels de leurs actions.

De la même façon que pour les cas Electrotop, Maxisanté et Cosmetix (section 2.1.), il est ressorti des entretiens que la maison mère joue un rôle négligeable dans les décisions portant sur la gestion interne de la filiale (en particulier en ce qui concerne la comptabilité et

le contrôle de gestion). C'est pourquoi nous avons considéré que le rôle du groupe peut être ignoré par rapport à notre question de recherche.

2.3.1.2. L'entreprise et son activité

Nous ne reprendrons pas ici l'analyse du secteur pharmaceutique roumain, que nous avons détaillé au cours du premier chapitre (section 1.1.2.2.) de cette partie, lorsque nous avons étudié le cas Medipharma.

Le chiffre d'affaires de Pharmaplus est d'environ 9 millions de dollars en 2004, mais il croît rapidement, les prévisions pour 2005 s'élevant à 12 millions. La position sur le marché roumain est moyenne (autour de la 20e place), mais les perspectives de croissance sont très bonnes.

La croissance du chiffre d'affaires se fait au même rythme que pour l'ensemble du marché. Pour Pharmaplus, l'aire thérapeutique la plus importante en Roumanie sont les médicaments antirétroviraux, qui représentent approximativement 40% du chiffre d'affaires. Les autres aires dans lesquelles Pharmaplus est présente sont les anesthésiques, les antibiotiques et le cardiovasculaire. Le poids important des antirétroviraux dans le chiffre d'affaires de Pharmaplus met le laboratoire dans une situation privilégiée en ce qui concerne le recouvrement des créances. En effet, la lutte contre le sida occupe une place importante dans la politique de santé publique et le délai (moyenne nationale) de règlement des fournisseurs engagés dans les programmes nationaux est de 30 jours. Les moyennes pour les autres canaux de distribution des médicaments éthiques (remboursés par l'assurance maladie) se situent entre 90 et 120 jours pour les hôpitaux et entre 60 et 90 jours pour le traitement ambulatoire.

En 2004, les médicaments Pharmaplus vendus sur le marché roumain sont autour de 20. Le nombre des salariés en Roumanie est de 35.

D'un point de vue stratégique, Pharmaplus met sur le marché des produits innovants à des prix relativement élevés (on pourrait donc qualifier sa stratégie de différenciation, et l'inclure parmi les *prospectors*).

La filiale roumaine relève d'une direction régionale pour les Balkans et les pays limitrophes, qui à son tour dépend de la direction pour l'Europe centrale et orientale ; celle-ci est subordonnée à la direction européenne.

L'entreprise est organisée en deux centres de profit (*business units*) correspondant aux deux principaux canaux de distribution (hôpitaux et traitement ambulatoire). Ces centres disposent chacun d'un département de marketing (chefs de produit) et d'une force de vente.

Les fonctions de support (administration, comptabilité et contrôle de gestion, distribution etc.) sont centralisées au niveau de l'entreprise.

2.3.1.3. Reporting et contrôle de gestion

Le reporting, mais aussi le contrôle de gestion sont assurés par un contrôleur de gestion, qui dépend du directeur financier. Ces activités rencontrent certaines difficultés, car les informations nécessaires proviennent de sources multiples, nécessitent des retraitements et ne sont jamais facilement disponibles.

Quant aux outils, la planification à long terme se fait à l'aide des plans quinquennaux, élaborés par la filiale et soumis à l'approbation successive des directions dont elle dépend. En fonction du feedback reçu, ces plans sont ensuite modifiés au niveau de la filiale.

Le processus budgétaire pour l'année suivante commence en juin. En septembre – octobre, il est finalisé, les budgets sont soumis à l'approbation et ensuite revus en fonction des recommandations reçues.

Une place fondamentale dans les systèmes de contrôle de gestion et de reporting est occupée par le suivi du chiffre d'affaires, qui est suivi à deux niveaux :

- *ex market* (ventes réalisées par Pharmaplus vers les distributeurs) ;
- *in market* (ventes réalisés par les distributeurs ou ventes vers l'utilisateur final).

Le suivi du chiffre d'affaires, ainsi que la gestion des stocks, sont assez difficiles, car les données proviennent de deux sources distinctes : les distributeurs roumains et les filiales étrangères qui leur vendent effectivement les produits. La filiale roumaine est chargée seulement de la promotion des médicaments, ainsi que de la centralisation et de l'enregistrement des données ; les ventes et les livraisons effectives suivent la filière : fournisseur étranger (filiale Pharmaplus) → distributeurs roumains → pharmacies ou hôpitaux.

Les outils de reporting externe, dont la fréquence de base est mensuelle, sont nombreux et complexes, par rapport surtout à la taille relativement réduite de la structure. Ils comprennent les rapport suivants :

- un estimatif du chiffre d'affaires, rédigé au tout début de chaque mois pour le mois écoulé ; il centralise les ventes du mois (et cumulées depuis le début de l'année), comparées avec le budget ou les prévisions, auxquelles sont rajoutés des commentaires sur l'évolution de la conjoncture et la situation de l'entreprise pendant le mois en question ;

- un compte de résultats mensuel, où l'on calcule successivement les marges suivantes : une marge brute, une marge sur coût de distribution (déterminée en déduisant de la marge brute les charges de distribution) et finalement le résultat net de l'entreprise. Il contient les données réalisées pour le mois respectif et cumulées depuis le début de l'année, comparées avec le budget et les prévisions. Ce sont des données totales au niveau de la filiale, sans répartition aux centres de responsabilité ou aux produits ;
- un bilan mensuel simplifié ;
- une analyse coût / volume / profit ; sa fréquence est trimestrielle et consiste dans une analyse des ventes par produit ;
- une estimation hebdomadaire des ventes (prévisions pour les ventes du mois en cours actualisées chaque semaine) ;
- un plan glissant mensuel (*sales and operation planning*) détaillé pour les 24 mois à venir, réalisé à l'aide d'un logiciel spécialisé (Manugistic). Les données concernent les ventes (volume, prix moyen de vente, échantillons etc.) et des indicateurs clé des performances (*key performance indicators*) ;
- un rapport mensuel des ventes, rédigé également à l'aide d'un logiciel spécialisé.

Comme nous l'avons déjà mentionné, le reporting des ventes occupe ici une place centrale ; par ailleurs aux rapports déjà mentionnés (dont la structure et la fréquence sont fixes) viennent s'ajouter des estimations ad hoc diverses, destinées aux sièges régionaux (Balkans, PECO etc.).

Pour le reporting externe, les charges indirectes ne sont pas réparties aux produits (sauf dans le cas des budgets et des plans, où il y a une allocation des charges qui ne respecte pas des règles claires, mais qui est décidée par les managers locaux en fonction des besoins et de évolutions au niveau de la filiale).

L'instrument principal du contrôle de gestion est le compte de résultats mensuel par centre de profit, élaboré selon la même structure que le reporting. La différence est que chaque rubrique de ce compte de résultats est affectée (pour les charges directes) ou répartie (pour les charges indirectes) aux deux centres de profit et ensuite, à l'intérieur de chaque centre, aux produits que celui-ci gère.

2.3.1.4. Les différentes catégories de charges et leur traitement

Les charges (hors le coût des ventes, c'est-à-dire le coût de production des produits vendus) peuvent être classées en trois catégories :

1. charges directes par rapport aux produits et implicitement par rapport aux centres de profit (*business units*) – il s'agit notamment des charges de promotion (marketing) ;

2. charges directes par rapport aux centres de profit, mais indirectes par rapport aux produits gérés par ceux-ci – ce sont les charges des centres de profit liées à l'ensemble de leurs produits (les charges avec la force de vente, les charges des responsables marketing qui gèrent plusieurs produits, les charges de fonctionnement etc.).

   Le poids de ces charges est très important : les charges avec la force de vente constituent le deuxième poste de charges de l'entreprise, après les charges de marketing.

   Ces charges sont réparties aux produits du centre concerné en fonction du temps passé par les commerciaux pour promouvoir chaque produit. En principe, le montant des clés de répartition est décidé d'un commun accord par le directeur financier et par les responsables des centres de profit.

   La clé de répartition, à savoir le temps passé par les commerciaux, est essentiellement subjective. Le manager de centre de profit que nous avons interviewé nous a déclaré qu'il lui arrivait d'ajuster cette clé en fonction de ses propres besoins, pour corriger les informations sur la rentabilité des différentes produits qu'il gérait.

3. charges indirectes par rapport aux centres de profit – dans cette catégorie on inclut les charges des fonctions de support (administration, distribution etc.). Dans une première étape, ces charges sont réparties aux centres de profit en fonction du chiffre d'affaires de chaque centre ; ensuite, elles sont réparties aux produits à la base du chiffre d'affaires de ces derniers. Il s'agit donc d'une répartition en cascade à l'aide d'une clé objective donnée, que les managers des centres de profit ne peuvent ajuster.

Dans ces conditions, on peut considérer que les principaux objets de coût sont les produits. La répartition des trois catégories de charges est résumée dans le tableau 8.

La structure, la fréquence, ainsi que les procédures de calcul pour les outils du contrôle de gestion sont toutes décidées en interne, par le directeur financier assisté par le contrôleur de gestion ; ces outils comprennent notamment :

- un rapport mensuel de charges pour chaque directeur commercial régional ; il inclut les charges afférentes à la force de vente, comparées avec le budget et les prévisions ;
- un rapport mensuel des charges de marketing (qui sont des charges directes par rapport aux produits), destiné aux managers des centres de profit et aux chefs de produit ; les

charges réelles, ventilées par produit, sont comparées au budget et aux prévisions ;

- un compte de résultat par centre de profit, qui occupe une place centrale dans le système de contrôle de gestion ; il est élaboré par le contrôleur de gestion avec une fréquence mensuelle. Les données sont présentées sous une forme agrégée, mais aussi ventilées par produit selon le processus de répartition déjà décrit.
- un rapport mensuel des ventes ; le chiffre d'affaires est ventilé par produits et comparé au le budget et aux prévisions :
- une analyse de la marge brute par référence et par produit ; il s'agit d'un rapport mensuel destiné premièrement au département financier. Ce rapport contient les volumes vendus, le prix moyen unitaire, les ventes (avant et après réductions), le coût des ventes et la marge brute par référence et par produit. Seul le département financier a accès aux données complètes.

Catégorie de charges	*Répartition aux centres de profit*	*Répartition aux produits*
1. charges directes par rapport aux produits (et par rapport aux centres de profit)	pas de répartition (affectation directe)	pas de répartition (affectation directe)
2. charges directes par rapport aux centres de profits, mais indirectes par rapport aux produits	pas de répartition (affectation directe)	répartition en fonction de l'activité des commerciaux
3. charges indirectes par rapport aux centres de profit (et par rapport aux produits)	répartition en fonction du chiffre d'affaires	répartition en fonction du chiffre d'affaires

Tableau 8 : Répartition des différents types de charges chez Pharmaplus

A l'aide du compte de résultats mensuel, les réalisations de chaque centre de profit sont en principe mesurées par rapport au budget ; le contrôleur de gestion et le directeur financier exercent un contrôle sur le respect des budgets et envoient des signaux le cas échéant aux responsables de ces centres. La responsabilité pour les écarts constatés appartient à ces derniers. La performance des centres est évaluée en fonction des indicateurs du compte de résultats mensuel : le chiffre d'affaire net, la marge brute et le résultat net.

Les rapports destinés aux centres de profit, tels qu'ils ont été conçus, contiennent seulement les données réelles, sans comparaison avec les budgets. Il ne s'agit pas d'un simple hasard, mais d'un renforcement symbolique de l'indépendance et du pouvoir des centres de profit. Bien que cette conception des rapports représente un fort signal, la portée réelle de

l'autocontrôle au niveau des centres de profit reste assez réduite, car le directeur financier doit autoriser en préalable toute dépense.

Nous avons vu que l'ensemble des charges sont finalement réparties aux centres de profit ; il n'y a donc pas de départements de support à proprement parler, en raison de la taille réduite de l'entreprise. Pour pallier cette absence, un fort contrôle formel est exercé sur les charges, qui doivent sans exception être autorisées par le directeur financier : pour les charges des centres de profit, cette autorisation doit s'accompagner de l'autorisation du responsable du centre respectif ; pour les autres charges (dont le poids reste faible), l'accord du directeur financier suffit.

2.3.2. Répartition et exercice du pouvoir

Le cas Pharmaplus est assez particulier. Il s'agit d'une structure relativement simple, l'entreprise est en croissance et bénéficie d'une position concurrentielle privilégiée, notamment en raison des caractéristiques de son portefeuille de produits ; elle met néanmoins en place un processus complexe de répartition des charges (mais également des outils très détaillés pour la mesure des performances) .

Cette situation semble contredire les conclusions auxquelles nous sommes arrivé au cours de la section 2.1., lorsque nous avons analysé les cas Electrotop, Maxisanté et Cosmetix ; nous rappelons que ces conclusions établissaient un rapport direct entre d'une part la nécessité de maîtriser les coûts (dont l'un des déterminants majeurs était la pression concurrentielle) et la complexité de l'activité et d'autre part la complexité du système d'analyse et de répartition des charges indirectes. L'explication est relativement simple : dans les trois cas cités, la répartition des charges représente un outil rationnel répondant aux besoins d'information de l'entreprise. Chez Pharmaplus, elle doit être mise en relation avec la nécessité de mieux contrôler les charges indirectes, mais également avec les rapports de pouvoir entre la direction générale et les centres de profit. Aussi, la répartition joue-t-elle ici un double rôle :

1. elle étend le champ de visibilité aux charges indirectes ;
2. elle renforce le contrôle de la direction sur les centres de profit.

Nous nous intéresserons ici plus particulièrement à la répartition des charges indirectes par rapport aux centres de profit et par rapport aux produits (la troisième catégorie de charges dans la classification que nous avons proposée) – ce sont concrètement les charges des fonctions de support.

2.3.2.1. Extension du champ de visibilité

Les charges qui font l'objet de cette extension sont les charges indirectes par rapport aux centres de profit et par rapport aux produits. Il s'agit des charges de la troisième catégorie dans le tableau ci-dessus, qui comprennent les frais administratifs, ceux du département comptable et financier et du personnel chargé de la logistique, de l'informatique etc. Ces charges, dont le poids est relativement réduit dans l'ensemble des charges de l'entreprise (autour de 10%), échappent à toute responsabilité, car les fonctions de support ne sont pas organisées en départements (centres de coût) à proprement parler. Le contrôle effectif sur ces charges est exercé conjointement et plutôt de manière informelle par la direction générale et par le directeur financier.

Le contrôleur de gestion et le directeur financier nous ont déclaré au cours des entretiens que cette situation pose de nombreux problèmes au sein de l'entreprise : ambiguïté dans l'attribution des responsabilités, conflits d'intérêts, suivi insatisfaisant de ces charges etc.

Pour résoudre ces problèmes, la solution généralement adoptée en pratique est de regrouper l'ensemble de ces charges dans un centre de coûts dirigé par un responsable. Dans ce conditions, la décision prise par les dirigeant de Pharmaplus est plutôt inattendue, à savoir de répartir intégralement et de manière généralisée la totalité de ces charges indirectes aux centres de profit. Le directeur financier et le contrôleur de gestion nous ont déclaré au cours des entretiens que, selon eux, cela permettrait de pallier en partie les difficultés dans la gestion de ces charges.

Le pouvoir d'autoriser ces charges indirectes appartient toujours à la direction générale ou à la direction financière, mais leur montant fait désormais l'objet d'un suivi régulier, d'un contrôle budgétaire et entre effectivement dans la mesure des performances des centres de profit.

La répartition ne signifie pas un transfert complet de la responsabilité pour ces charges, des directions générale et financière vers les centres de profit, mais un partage de celle-ci. Les déclarations du directeur financier et celles du manager de centre de profit au cours des entretiens nous permettent de l'affirmer avec certitude. Par ailleurs, cette situation semble confirmer les conclusions de l'étude du cas Medipharma (premier chapitre de cette partie), où nous avons déjà mis en évidence l'apparition, dans des conditions particulières, d'une responsabilité conjointe et partagée pour les charges indirectes réparties.

La répartition de ces charges, tout d'abord aux centres et ensuite à l'intérieur de chaque centre entre les différentes produits de celui-ci, se fait selon une clé objective, à savoir

le chiffre d'affaires (voir également le tableau ci-dessus). Cette répartition suit donc une démarche rationnelle et objective, qui vise finalement à les faire entrer dans le champ de visibilité et les rendre ainsi « gérables ».

Il faut faire ici clairement la différence avec l'autre processus de répartition qui intervient dans la gestion de l'entreprise, à savoir la répartition aux produits des charges spécifiques des centres de profit (charges directes par rapport aux centres, mais indirectes par rapport aux produits – charges de la deuxième catégorie). Cette répartition se fait, nous le rappelons, selon le volume d'activité des visiteurs médicaux, estimé par les managers des centres de profit. La responsabilité pour ces charges est déjà clairement établie (elle appartient par définition à ces managers), leur répartition sert donc uniquement à mieux évaluer la rentabilité du portefeuille de produits et peut être ajustée selon les estimations ou les besoins spécifiques.

L'extension du champ de visibilité constitue ici, comme nous l'avons vu, l'une des motivations de la répartition des charges indirectes de la troisième catégorie ; elle reste impersonnelle, c'est-à-dire que l'on vise à mieux suivre et gérer les charges indirectes. Dans ce qui suit nous verrons comment la répartition de ces mêmes charges sert également d'instrument de pression, qui s'exerce cette fois directement sur les employés appartenant aux centres de profit (managers opérationnels, force de vente et chefs de produit).

2.3.2.2. Discipliner les centres de profit

Les charges indirectes réparties aux centres de profit deviennent visibles et réelles, donc un support pour l'exercice du pouvoir. Les acteurs qui mènent le processus de calcul (ici la direction générale et les responsables financiers) acquièrent plus de pouvoir à l'intérieur de l'entreprise, notamment par rapport aux responsables des centres de profit qui, eux, « subissent » la répartition.

Il nous paraît utile de rappeler ici quelques caractéristiques des rapports de force au sein des laboratoires pharmaceutiques (cf. Dambrin et al., 2004). Dans toute entreprise, la force de vente, ainsi que les membres de la fonction marketing, ont une perception très favorable de leur rôle dans le déroulement des processus et dans la création de valeur ajoutée et tendent à se placer en opposition par rapport aux fonctions de support.

Pour les laboratoires pharmaceutique, la force de vente (visiteurs médicaux) occupe une place d'autant plus importante, qu'elle doit établir une relation particulière avec les médecins prescripteurs, où entrent en compte non seulement des aspects commerciaux, mais

également éthiques et personnels. La fonction marketing se trouve dans une situation similaire, car elle ne s'adresse pas au consommateur final, mais au prescripteur ; par ailleurs, le marketing des produits pharmaceutiques est soumis à des réglementations contraignantes de la part des autorités publiques.

En Roumanie, comme nous l'avons déjà montré dans le premier chapitre, section 1.1.2.2. de cette partie, dans ce secteur la sociologie de la force de vente et de la fonction marketing est particulière, car leurs membres sont presque exclusivement des diplômés des universités de médecine et de pharmacie, attirés par ces métiers plus lucratifs. Cela renforce leur solidarité, fondée sur un esprit de corps, et conduit à une auto reproduction.

Chez Pharmaplus, les commerciaux et les chefs de produit (qui forment ensemble les *business units*, ou centres de profit) bénéficient par conséquent d'une position de force dans leurs relations avec les autres acteurs organisationnels, ce qui est la source de nombreux conflits.

Les entretiens effectués (avec les responsables financiers et les managers opérationnels) confirment cette situation : la force de vente et les chefs de produit (fonction marketing) sont considérés comme plus puissants par rapport aux membres des fonctions de support. Les tensions entre ces deux groupes d'acteurs sont bien réelles et ressenties avec acuité.

Pour rétablir l'équilibre des pouvoirs, la direction générale, accompagnée par le directeur financier, tente de mieux contrôler et de discipliner les membres des centres de profit (notamment leurs dirigeants). Au cours des entretiens effectués, le directeur financier et le contrôleur de gestion nous ont déclaré que c'est la principale fonction que doivent remplir les nombreux rapports utilisés dans le système de contrôle de gestion.

L'un des moyens concrets de pression est justement la répartition des charges indirectes (c'est-à-dire les charges de troisième catégorie dans la classification que nous avons proposée). La répartition servira à contrecarrer l'indépendance relative des centres de profit par rapport à la direction générale et à diminuer leur pouvoir relatif au sein de l'entreprise. Les charges réparties (sur la base du chiffre d'affaires, selon la procédure déjà décrite) entreront effectivement dans la mesure des performances de ces centres.

Les caractéristiques de la procédure de calcul font apparaître la répartition comme un processus inévitable, mécanique, non négociable et imposé de l'extérieur sur les centres de profit. Ici les informations comptables, produites par le système de contrôle de gestion, n'ont pas en soi d'utilité dans la prise des décisions au sein de l'entreprise ; c'est plutôt ce système en tant qu'appareil disciplinaire qui sert à transmettre aux employés le message que leurs

efforts sont mesurés et surveillés (cf. Ezzamel et al., 1990; Hoskin et Macve, 1994).

L'attitude des différents acteurs organisationnels par rapport au processus de répartition confirme notre raisonnement. Ainsi, de l'entretien avec un manager de l'un des centres de profit il est ressorti qu'au niveau de ces centres, la répartition des charges est perçue comme essentiellement injuste. Elle apparaît comme une atteinte à l'indépendance et une cause de la détérioration de leur rentabilité. Les managers des centres de profit pensent qu'en leur répartissant les charges indirectes, on les rend responsables de l'activité, intrinsèquement improductive, des fonctions de support.

Le contrôleur de gestion considère que ce processus de répartition introduit un biais dans la mesure des performances des centres de profit. Le directeur financier tient des propos plus nuancés : pour lui ce biais est inévitable, étant donné la structure de l'entreprise et les rapports de force qui s'y manifestent.

2.3.2.3. Un facteur déterminant : le conflit entre groupes d'acteurs

C'est le conflit entre les salariés opérationnels (force de vente et fonction marketing) et les fonctions de support qui est le moteur du phénomène décrit ici, à savoir l'imbrication de la répartition des charges dans les rapports de force qui s'établissent au sein de l'entreprise.

Nous rejoignons ainsi l'analyse de Hopper et Powell (1985), qui proposent pour ce type de situation conflictuelle une lecture qu'ils appellent pluraliste. Les organisations sont considérées ici comme étant formées de groupes d'acteurs dont les buts et les intérêts sont souvent divergents et incompatibles. Une finalité commune peut exister seulement dans la mesure où il y a des interdépendances entre ces groupes. Le contrôle est assuré en maintenant un système de règles qui permettent la négociation. Le pouvoir relatif des groupes d'acteurs joue un rôle déterminant dans le fonctionnement de l'organisation ; le chercheur tentera d'expliquer et de prévoir, plutôt que de prescrire.

Dans ce contexte, les pratiques de la comptabilité de gestion (dont la répartition des frais généraux) ne sont pas rationnelles et neutres, mais représentent le produit des interactions entre les intérêts des différents groupes, à travers des processus politiques. Ces pratiques reflètent également les rapports de force existant à l'intérieur de l'organisation et peuvent constituer une source de pouvoir.

Finalement, « les managers utilisent, recherchent et développent les techniques comptables pour soutenir un certain point de vue […] et non pas pour obtenir des réponses à

l'aide des calculs […]. Les informations comptables émergent des processus politiques et des décisions prises, au lieu de les précéder » (Hopper et Powell, 1985, p. 444).

Synthèse des cas et conclusion de la deuxième partie

Au cours de cette partie nous avons tenté de faire émerger le sens de la répartition à partir d'une interprétation des pratiques des entreprises, à travers plusieurs études de cas. Les personnes que nous avons pu interviewer se sont montrées préoccupées par les finalités et les enjeux de la répartition, par l'impact de la mise en place d'une technique ou d'une autre ou par les réactions des acteurs concernés et non pas par le choix d'une méthode. Cela prouve que les méthodes de répartition constituent un aspect secondaire et qu'il faudrait envisager la répartition plutôt comme un processus ou phénomène organisationnel (c'est notre deuxième argument, sur lequel nous reviendrons dans le premier chapitre de notre conclusion générale).

Les cas étudiés montrent une grande diversité des pratiques liées au traitement et à la répartition des charges, notamment des charges indirectes (le tableau 9 synthètise deux aspects principaux de ces pratiques).

Pour Medipharma il convient de distinguer deux situations différentes. Ainsi, avant 2004, il n'y a pas de répartition des charges indirectes dans la contrôle de gestion et la mesure des performances des centres opérationnels (centres de profit) se fait exclusivement à partir des éléments directs. Après la crise qui survient en 2004, un processus de répartition des charges indirectes est mis en place dans le système de contrôle de gestion : ces charges sont d'abord réparties aux centres de profit et ensuite aux produits de chaque centre.

Electrotop traite la totalité de ses charges (hors le coût des ventes) comme indirectes ; aucune répartition de ces charges indirectes n'est effectuée et la mesure des performances se fait exclusivement à l'aide des éléments directs.

Chez Maxisanté, certaines charges sont considérées comme directes et affectées aux produits (coût des ventes et autres). Il n'y a pas de répartition des charges indirectes et la mesure des performances se fait également à l'aide des éléments directs.

Dans la comptabilité de gestion de Cosmetix, une grande partie des charges sont affectées aux produits en tant que charges directes (coût des ventes et autres). Les charges indirectes sont en totalité réparties aux produits, mais la mesure des performances se fait à l'aide des éléments directs.

Chez Fabrimed, avant 2004 fonctionne un système simple de répartition des charges indirectes (utilisation exclusive de la main d'œuvre directe). Après 2004, avec l'intégration de l'entreprise dans un groupe international, un système plus complexe est introduit, en accord avec les exigences du groupe : des clés diverses de répartition sont désormais utilisées.

Finalement, Pharmaplus répartit la totalité des charges indirectes aux objets de coût et la mesure des performances tient compte des charges réparties. Il s'agit d'un système de traitement des charges particulièrement détaillé, malgré une structure relativement simple.

Entreprise	***Répartition des charges indirectes***	***Mesure des performances***
Medipharma - Avant crise (2004) - Après crise	- Aucune répartition - Système détaillé de répartition	- A partir des éléments directs - Intégration des charges réparties
Electrotop	Aucune répartition	A partir des éléments directs
Maxisanté	Aucune répartition	A partir des éléments directs
Cosmetix	Répartition intégrale	A partir des éléments directs
Fabrimed - Avant intégration (2004) - Après intégration	- Système simple de répartition - Système détaillé de répartition	L'entreprise fonctionne dans son ensemble comme un centre de coûts
Pharmaplus	Répartition intégrale	Intégration des charges réparties

Tableau 9 : Ventilation des charges indirectes et mesure des performances

Chez Medipharma le processus de répartition est utilisé pour influencer le comportement des managers à travers plusieurs mécanismes.

D'abord, dans un contexte d'agence, la répartition est un instrument employé par le principal pour contrôler l'activité de l'agent. Il s'agit d'une contrainte imposée par le principal afin de limiter les comportements aberrants de l'agent ou, plus exactement, inciter celui-ci à agir pour maximiser le bien-être du principal. La répartition des charges joue donc le même rôle que les dépenses de surveillance et d'incitation engagées par le principal dans le modèle de l'agence.

Ensuite, l'allocation des coûts fonctionne comme un système fiscal interne qui vise à réduire les gaspillages de ressources. Les charges réparties exercent une pression psychologique sur les managers commerciaux, en les incitant à prendre des mesures pour améliorer l'efficience des centres de profit (accroissement des marges brutes ou réduction des charges opérationnelles).

Finalement, la répartition des charges est étroitement liée à la solidarité et à la cohésion interne de l'organisation. La relation est double. Premièrement, la répartition est un facteur d'intégration qui favorise le partage des responsabilités et encourage la coopération entre départements (surtout entre départements de support et départements commerciaux).

Deuxièmement, en sens inverse, la solidarité interne crée les prémisses pour une motivation efficace des acteurs à travers la répartition des charges.

Les aspects comportementaux de la répartition présentent une dimension contingente. Certaines particularités du cas Medipharma, notamment la situation de crise que traverse l'entreprise et la structure de son personnel, semblent faciliter la motivation des acteurs à l'aide de la répartition des charges.

Dans trois de nos études de cas (Electrotop, Maxisanté et Cosmetix), la répartition sert en premier lieu à améliorer la qualité des informations comptables, plus particulièrement le calcul des coûts, dans le cadre de la prise rationnelle de décisions.

L'action des différents facteurs d'influence est particulièrement visible ici ; nous avons ainsi démontré que le système d'analyse et de répartition des charges indirectes dépend des besoins d'information des dirigeants qui à leur tour sont en fonction de la nécessité de maîtriser les coûts, mais également de la complexité et la structure de l'activité. Par ailleurs, nos études de cas semblent confirmer certaines des conclusions des recherches de type contingent, notamment quant à l'impact de la stratégie, de la structure (surtout la taille) et de l'observabilité des outputs.

Chez Fabrimed, la technique de répartition mise en place constitue avant tout un outil de légitimation de la filiale par rapport à la maison-mère (niveau inter organisationnel). Elle deviendra ensuite, au niveau intra organisationnel, une routine institutionnalisée, source de cohésion interne.

Deux contingences majeures interviennent ici, liées à l'appartenance de l'entreprise au secteur pharmaceutique et à son statut, qui est celui d'une filiale d'un grand groupe international.

Dans le cas de l'entreprise Pharmaplus, la répartition représente un instrument de domination et de contrôle. Ici, la répartition sert d'une part à étendre le champ de visibilité à des charges (indirectes) pour lesquelles il n'y a pas de responsabilité clairement établie au sein de l'entreprise. Une fois réparties à des centres de profit, ces charges deviennent visibles, donc gérables, mais constituent également un support pour l'exercice du pouvoir. D'autre part, le processus de répartition est un instrument utilisé par les dirigeants de l'entreprise pour discipliner les responsables des centres de profit. La répartition des charges est ainsi imbriquée dans les rapports de force au sein de l'entreprise.

Le facteur déterminant est ici le conflit entre les responsables opérationnels (responsables des centres de profits) et les fonctions de support (notamment la direction financière).

Finalement, le climat interne semble être le facteur déterminant pour le sens que prend la répartition des charges. Les aspects socio-politiques et comportementaux de la répartition ressortent surtout dans des contextes difficiles, marquées par des situations de crise (Medipharma), par des besoins de légitimation (Fabrimed) ou des luttes de pouvoir (Pharmaplus). Là où il n'y pas de tensions internes majeures, la répartition peut jouer son rôle d'outil rationnel au service du management (Electrotop, Maxisanté et Cosmetix).

Troisième partie :

Les discours de la répartition

Si la deuxième partie de notre thèse a été dédié aux pratiques de la répartition, pendant cette troisième partie nous essayons d'analyser (c'est-à-dire interpréter) les discours liés à ce processus. Le but est le même : faire émerger le sens de la répartition. A ce propos, nous identifions deux principales catégories de discours : prescriptifs et explicatifs / interprétatifs ; cette classification tient compte de l'attitude (de l'émetteur du discours) par rapport au phénomène de la répartition.

Ainsi, les discours prescriptifs mettent l'accent sur la quête d'efficience ; la finalité est ici de proposer des solutions de répartition, en général dans une logique de rationalité économique, pour améliorer l'efficience du système de calcul des coûts ou de l'entreprise dans son ensemble. Nous incluons ici les recherches normatives (qui adoptent le plus souvent une perspective fonctionnaliste), que nous évoquons dans le premier chapitre, mais également les discours promotionnels des vendeurs de méthodes de répartition (deuxième chapitre).

Les discours explicatifs / interprétatifs (troisième chapitre) se situent dans la perspective opposée : ceux-ci étudient les pratiques des entreprises et essaient de les expliquer (ou les interpréter). Il s'agit ici de plusieurs types de recherches scientifiques « alternatives » ou critiques.

1. Discours scientifiques normatifs

La grande majorité de ce type de discours se rattachent au paradigme fonctionnaliste. Il y a environ dix ans, Baker et Bettner (1997) commentaient le poids écrasant de ce paradigme dans les principaux canaux de communication scientifique du monde anglo-saxon. Aujourd'hui la situation n'a pas essentiellement changé, quoiqu'elle ait évolué entre temps, surtout en Europe, par un certain essor des approches alternatives.

Au cours de la première section de ce chapitre nous présentons brièvement les principales caractéristiques des approches théoriques normatives. La suite prend la forme d'une revue de littérature critique de la recherche normative, qui ne prétend pas à l'exhaustivité ; nous nous attardons ici sur deux types d'apports :

- la thèse du *Relevance lost*, qui montre comment l'histoire d'inspiration néoclassique peut servir à soutenir un discours scientifique normatif, à savoir la proposition d'un nouveau système de répartition (deuxième section) ;
- les recherches fondées sur des modèles mathématiques, qui nous paraissent tout à fait représentatives pour le courant fonctionnaliste et normatif (troisième section).

La quatrième section marque le point de passage avec le chapitre suivant et met en exergue la liaison étroite entre les discours scientifiques normatifs et les discours commerciaux.

1.1. Traits caractéristiques

En essayant d'expliquer la prédominance et la persistance de la perspective fonctionnaliste, Baker et Bettner (1997) affirment que les acteurs qui contrôlent les activités de recherche (il s'agit de la structure de pouvoir de la recherche scientifique, formée d'un ensemble de normes, valeurs, interactions et comportements collectifs des chercheurs individuels) ont intérêt à maintenir le statu quo. Par ailleurs, sur un plan plus large, cette situation reflète le besoin commun de légitimation des sciences sociales, qui pourrait être assuré uniquement par un cadre théorique positiviste, gage de rigueur scientifique (Baker et Bettner, 1997; Bessire, 2002).

Nombre de chercheurs (Chua, 1986; Baker et Bettner, 1997 etc) considèrent la recherche fonctionnaliste comme étant la recherche dominante (*mainstream research*) en comptabilité et utilisent les deux notions de la même façon.

Selon la perspective structuro-fonctionnaliste, ou rationnelle contingente, le système social de l'organisation est constitué de phénomènes concrets, empiriques, qui existent indépendamment des managers ou employés qui y travaillent (Macintosh, 1994). Le chercheur est un observateur neutre et objectif des systèmes étudiés. Le positivisme scientifique s'impose, ainsi que les méthodes de recherche empruntées aux sciences de la nature (description des variables, établissement d'hypothèses testables, collecte de données quantitatives et analyse statistique).

Les jeux de pouvoir, ainsi que les rapports et transactions politiques sont considérés comme des variables externes. La préoccupation des chercheurs est d'améliorer le fonctionnement des systèmes de comptabilité de gestion et de contrôle ; leur démarche est normative et pragmatique : ils visent à mieux réguler et maîtriser la situation. Ils cherchent des solutions applicables en pratique pour aider les comptables et les managers à adapter les systèmes de comptabilité et contrôle par rapport aux différents éléments de structure et forces organisationnelles (Macintosh, 1994).

Selon ces approches, la comptabilité de gestion a une fonction bien définie, c'est un outil au service des managers qui leur permet de gérer l'entreprise d'une façon plus efficiente. En ce qui concerne les systèmes de calcul des coûts, on considère que le coût idéal existe et

on peut l'atteindre ou au moins y aspirer (selon qu'il s'agit d'un contexte de rationalité parfaite ou limitée). La répartition des charges reflète cette recherche du coût idéal et vise donc soit l'exactitude, soit l'équité.

1.2. L'histoire (néo)classique et le *Relevance lost*

A première vue, il peut paraître incongru de parler d'histoire dans un chapitre dédié aux théories normatives : l'histoire, science du passé humain (Febvre, 1992), vise avant tout à retrouver et comprendre les hommes ayant vécu et aucunement à dicter des conduites futures. Elle peut néanmoins servir d'argument pour certains discours prescriptifs ; l'exemple qui touche de plus près la répartition des charges indirectes est la thèse du *Relevance lost*, développée par Johnson et Kaplan (1987).

Dans sa revue de littérature, Loft (1995) identifie dans la recherche historique plusieurs écoles de pensée :

- l'école traditionnelle et néoclassique ;
- la thèse du *Relevance lost*, construite sur une base néoclassique ;
- l'école marxiste ;
- l'école foucaldienne.

Selon d'autres classifications (Fleischman et al., 1996), les deux premières écoles sont réunies dans la même famille, celle du néoclassicisme.

Dans ce qui suit, pour faciliter la présentation, nous reprendrons la classification de Loft (1995). Ainsi, nous présenterons brièvement les principales caractéristiques de l'histoire traditionnelle et néoclassique, pour nous attarder par la suite sur la thèse du *Relevance lost*. Nous voyons cette thèse dans la continuité de l'histoire traditionnelle et néoclassique, car elle reprend les fondements de celle-ci pour les développer d'une manière tout à fait originale.

1.2.1. Histoire traditionnelle et néoclassique

Selon l'histoire traditionnelle[21], la plupart des procédures de calcul des coûts mises en place avant le 19e siècle sont très rudimentaires : leur utilisation n'est pas systématique, elles ne sont pas coordonnées avec la comptabilité financière et l'évaluation des produits finis se fait seulement en additionnant les charges de main d'œuvre directe et le coût des matières premières. Le problème de la répartition des frais généraux est rarement traité.

[21] Dans le sens de Loft (1995).

Les plus importants progrès de la comptabilité des coûts sont enregistrés en Grande Bretagne dans la seconde moitié du 19e siècle ; la période de crise (1873-1896) caractérisée par une concurrence accrue et la baisse des prix rend vital le calcul des coûts pour toute entreprise. Garner, l'un des plus importants représentants de l'histoire traditionnelle, situe le moment clé vers 1885. Après cette date, les avancées sont spectaculaires – répartition généralisée et détaillée des frais généraux, intégration avec la comptabilité financière etc. *Factory accounts*, par Garcke et Fells, paru en Grande Bretagne en 1887, est présenté par Garner comme étant l'ouvrage le plus influent jamais publié.

Avant 1900, la Grande Bretagne détient une avance considérable dans le domaine de la comptabilité des coûts ; après 1900 ce sont les Etats-Unis qui prennent la relève, notamment par les contributions de Church ou Whitmore. L'allocation et la comptabilisation des charges indirectes deviennent d'importants sujets de préoccupation ; en ce qui concerne les coûts standard, ils apparaissent dans les années 1920.

Le point de vue de l'histoire traditionnelle se résume ainsi : « les théories et les procédures relatives aux coûts ont évolué comme un corollaire naturel de leur environnement industriel » (Garner, 1954, cité dans Loft, 1995). L'évolution de l'industrie, avec l'amélioration des processus techniques, accompagnée par une concurrence plus rude ont créé le besoin pour une meilleure information des entrepreneurs à travers le calcul des coûts. La comptabilité de gestion est vue comme un simple outil pour les hommes d'affaires, qui évolue en fonction de leurs nécessités, sous l'influence du développement industriel. Il s'agit d'un point de vue à la fois fonctionnel (la comptabilité de gestion remplit une fonction bien définie) et contingent (elle subit l'influence de nombreux facteurs).

Un reproche que l'on a souvent fait à l'histoire traditionnelle est lié à ses sources, puisqu'elle s'appuie exclusivement sur les descriptions présentées dans les manuels, les journaux professionnels etc., en ignorant les pratiques (Fleischman et Parker, 1990, 1992; Loft, 1995). Néanmoins, c'est une approche dont l'influence est toujours très significative (Fleischman et Tyson, 1993).

Selon Luft (1997), les explications fournies par l'histoire traditionnelle sont incomplètes, car elles omettent souvent les mécanismes d'influence. Ainsi, la relation causale simple établie entre la complexité accrue des processus et l'apparition des nouvelles techniques de comptabilité de gestion ne rend pas compte en totalité des problèmes soulevés par la complexité ou des solutions apportées par la comptabilité. De la même façon, la relation de causalité entre la diminution des bénéfices et l'apparition des nouvelles techniques

comptables n'explique pas comment et dans quelles conditions les innovations comptables peuvent améliorer la gestion d'une entreprise en difficulté[22].

L'approche néoclassique (dont les principaux tenants sont Fleischman, Parker, Tyson, Edwards etc.) reprend la même vision de la comptabilité des coûts, mais considère que les techniques de calcul sont apparues longtemps avant la fin du 19e siècle. Cette affirmation est fondée sur des études détaillées de cas sur la pratique de la comptabilité de gestion ; parmi les cas les plus connus il y a ceux de Carron Company (Fleischman et Parker, 1990), Boulton et Watt ou Wedgwood.

La divergence entre les deux approches (traditionnelle et néoclassique) concernant l'époque d'émergence du calcul des coûts s'explique par la différence entre les sources utilisées (la première approche identifie l'apparition d'une technique lorsque celle-ci a été standardisée et formalisée, tandis que la seconde analyse la manière dont les techniques sont utilisées par le management).

Ces deux approches partagent une même vision passive de la comptabilité de gestion, en tant qu'ensemble de techniques qui soutiennent les buts de l'entreprise et s'adaptent aux besoins de celle-ci. La comptabilité évolue en s'améliorant progressivement dans le temps.

Le courant fonctionnaliste (ou rationaliste) alimente depuis longtemps la recherche dominante en histoire de la comptabilité et reste vivace encore aujourd'hui malgré les contestations, notamment de la part des foucaldiens – c'est Loft (1995) qui introduit le terme – ou des marxistes. Ces contestations concernent surtout sa perspective, fondée sur le rationalisme économique et considérée comme réductrice, et son anachronisme – la tendance à utiliser des notions modernes pour expliquer le passé – (Fleischman et al., 1996). Les chercheurs fonctionnalistes profitent de leur position privilégiée au sein de la communauté scientifique pour contrôler les canaux de communication ; ils développent par ailleurs des relations étroites avec les professionnels, ce qui met en cause leur objectivité (Fleischman et al., 1996).

Tout en restant dans ce même paradigme, Luft (1997) rapporte deux interrogations liées à l'approche fonctionnaliste en général :

[22] C'est l'une des critiques auxquelles sont habituellement sujettes les théories classiques de la contingence, à savoir ne pas analyser suffisamment l'impact réel exercé par les facteurs de contingence sur l'efficience organisationnelle ; pour plus de détails sur la contingence, voir la première partie de notre thèse, premier chapitre, section 1.3.

- les gains d'efficience obtenus par la mise en place des nouvelles techniques de comptabilité de gestion n'ont pas été entièrement confirmés. Il y a trois principales raisons – premièrement les documents dont les historiens disposent sont assez limités, deuxièmement il n'existe pas de preuves spécifiques sur la façon dont les nouvelles techniques de comptabilité de gestion changent la prise de décision dans l'entreprise et troisièmement les historiens ont tendance à omettre certains éléments.
- la dynamique du changement dans les entreprises complique la question des gains d'efficience. L'évolution de la comptabilité de gestion n'est pas linéaire, elle se fait à travers des processus complexes d'essais et erreurs qui ne permettent pas d'évaluer l'utilisation réelle de certaines techniques ou leur efficience.

Ces questions sont abordées également dans (Fleischman et Macve, 2002). La prémisse fondamentale de l'approche néoclassique est que les techniques de la comptabilité de gestion représentent des instruments utiles, dont le management se sert pour la prise de décision et le contrôle. Dans ce contexte, le rôle de la recherche historique est de déterminer « quand les développements économiques et industriels atteignent un stade où ces techniques sont mises en place comme une réponse rationnelle à un besoin des entreprises » (Fleischman et Macve, 2002, p. 142). Or, on a souvent démontré qu'une grande partie des techniques de comptabilité de gestion n'ont pas de valeur économique intrinsèque (c'est le cas encore aujourd'hui) et qu'elles peuvent même venir à l'encontre d'une gestion économique rationnelle.

1.2.2. Relevance lost

Les idées promues par Johnson et Kaplan (1987), dans la partie historique de leur ouvrage, s'inscrivent dans le même cadre théorique d'inspiration classique. Ces deux auteurs ont été influencés notamment par les idées de Chandler, mais également par l'économie des coûts de transaction (Williamson). Par ailleurs, comme le montre Luft (1997), les travaux de Chandler forment un lien entre la théorie économique sur la nature de la firme (Coase) et sa mise en œuvre dans la recherche empirique à travers les coûts de transaction ou la nouvelle orthodoxie néoclassique – agence et droits de propriété (Coriat et Weinstein, 1995).

Chandler voit l'entreprise moderne comme une institution économique complexe, formée d'un ensemble intégré d'unités opérationnelles et fonctionnelles et administrée par une hiérarchie managériale à plusieurs niveaux (Coriat et Weinstein, 1995). Sa fonction est d'assurer la coordination des activités et le contrôle et l'allocation des ressources par des procédures administratives spécifiques.

Les transformations de la technologie et l'expansion des marchés sont les facteurs essentiels de l'évolution de l'entreprise : la firme moderne est pour Chandler, « la forme d'organisation qui a répondu aux changements fondamentaux qui se sont produits dans la production et la distribution à la suite de l'apparition de nouvelles sources d'énergie et de l'application croissante des connaissances scientifiques à la technologie industrielle » – cité par (Coriat et Weinstein, 1995).

Chandler révèle l'interdépendance entre l'évolution de la comptabilité de gestion et le développement des entreprises, en particulier de la grande entreprise (Loft, 1995). Il affirme que la comptabilité de gestion moderne apparaît au milieu de 19e siècle, en raison de l'augmentation de la taille des entreprises et de la complexité des processus de production, sur des marchés d'oligopole. Ces grandes entreprises ont besoin d'informations sur les coûts pour établir leurs prix de vente, évaluer le fonctionnement de leurs départements ou divisions et lutter contre leurs concurrents. La comptabilité de gestion devient un instrument clé pour la coordination des activités dans les entreprises intégrées verticalement et plus tard dans les entreprises multi-divisionnelles.

Finalement, selon Luft (1997), Chandler fournit une version plus détaillée et plus explicite de l'explication rationaliste (structuro-fonctionnaliste) de l'apparition et de l'évolution de la comptabilité de gestion, telle qu'elle apparaît dans les travaux des historiens traditionnels (Garner, Solomons etc.).

L'argument principal de Johnson et Kaplan est le suivant : avec l'apparition de l'usine, le marché ne fournit plus les informations nécessaires à l'entrepreneur pour conduire ses affaires ; c'est pourquoi il devient nécessaire d'évaluer les processus internes, ce qui explique l'apparition de la comptabilité de gestion. Par ailleurs, celle-ci ne se développe pas comme un sous-produit de l'augmentation de la taille des entreprises, mais elle joue un rôle important, en facilitant ce mouvement.

Plus tard, vers la fin du 19e siècle, la standardisation des opérations et processus apportée par l'organisation scientifique du travail conduit à l'apparition de techniques de comptabilité de gestion de plus en plus sophistiquées, dont les coûts standard. Le but final est toujours d'améliorer l'efficience de l'entreprise.

A l'époque, les techniques de la comptabilité de gestion ont trois utilisations principales :

1. analyser l'efficience potentielle des tâches et processus (et établir des standards) ;
2. comparer l'efficience réelle avec ce potentiel ;
3. évaluer les stocks et la production en cours.

Selon Johnson et Kaplan les deux premières utilisations sont essentielles pour la mise en place des systèmes de calcul des coûts, tandis que la troisième appartient aux comptables.

La création des entreprises intégrées verticalement au début du 20e siècle s'explique par le fait que leurs propriétaires constatent que la coordination hiérarchique est plus profitable que la coordination par le marché (d'où l'importance de la comptabilité de gestion pour évaluer et contrôler les coûts de transaction). De nouvelles techniques de la comptabilité de gestion sont mises en place pour assister ce processus : les budgets (pour coordonner et équilibrer les flux internes de ressources) et le ROI (*return on investment* – rentabilité des capitaux), qui est un indicateur synthétique mesurant l'efficience de l'utilisation du capital. Après la 1ère guerre mondiale, les entreprises deviennent multi-divisionnelles et la comptabilité de gestion se voit attribuer un nouveau rôle : maintenir l'unité d'action des divisions.

Loft (1995) décrit le raisonnement de Johnson et Kaplan comme un darwinisme social : le développement du système de contrôle (y compris le calcul des coûts) est un processus d'adaptation au milieu ; les entreprises actuelles ont des difficultés car elles n'ont pas adapté leur système.

Johnson et Kaplan affirment que pratiquement toutes les techniques de comptabilité de gestion utilisées aujourd'hui sont développées avant 1925. Il suit une période de stagnation, pendant laquelle les managers commencent à s'appuyer de plus en plus sur les chiffres et ces chiffres sont dirigés de plus en plus vers la troisième fonction (d'évaluation) – c'est l'émergence de ce que ces deux auteurs appellent la gestion par les chiffres (*management by numbers*). On passe de la gestion des coûts (*cost management* – suivre la consommation en ressources de chaque produit afin de gérer les coûts) à la comptabilité des coûts (*cost accounting* – sa fonction principale est d'évaluer les stocks dans les comptes annuels).

C'est ici que se trouve le fondement de la perte de pertinence (*lost relevance*) de la comptabilité de gestion contemporaine – l'information sur les coûts, calculée pour être utile à la comptabilité financière, est trompeuse et sans pertinence pour prendre des décisions concernant la gestion.

La répartition des charges indirectes occupe une place importante dans l'argumentation développée par Johnson et Kaplan. Ainsi, les techniques de répartition basées sur la main d'œuvre directe sont le modèle même de la perte de pertinence de la comptabilité

de gestion, qui aboutit dans les années 1980 à une « obsolescence des systèmes comptables » (Johnson et Kaplan, 1987, p. 183).

Une première explication pour la persistance de ces techniques de répartition est liée aux technologies de l'information (Johnson et Kaplan, 1987, p. 183). Ainsi, dans les années 1950, lors de la conception de ces techniques, les limites technologiques imposaient de nombreuses simplifications dans le traitement des données comptables, surtout concernant les charges indirectes. Trente ans plus tard, avec l'avènement des ordinateurs, les systèmes de calcul des coûts deviennent totalement informatisés ; ce processus d'informatisation consiste seulement à automatiser, avec quelques ajustements, les systèmes manuels ou électromécaniques déjà en place.

Johnson et Kaplan (1987, p. 187) avancent également une deuxième explication, qui apparaît comme l'une des idées centrales de leur thèse : les techniques qui répartissent les charges indirectes sur la base de la main d'œuvre directe respectent strictement la logique comptable, sont faciles à mettre en place et à comprendre et garantissent que l'ensemble des charges de production (directes et indirectes) se retrouvent dans le coût des produits fabriqués. Ce sont des systèmes de calcul qui satisfont plus particulièrement les utilisateurs externes de l'information (actionnaires, créditeurs, fisc etc.).

Selon Johnson et Kaplan (1987, p. 188-192), ces techniques de répartition présentent de nombreux inconvénients pour la gestion de l'entreprise :

- les managers seront tentés d'orienter leurs efforts exclusivement vers la réduction des coûts de main d'œuvre ;
- peu d'attention est accordée aux charges indirectes elles-mêmes, qui ont tendance à augmenter considérablement ;
- les entreprises auront tendance à sous-traiter les processus de fabrication qui nécessitent un grand volume de main d'œuvre ; cela occasionne par ailleurs des charges indirectes supplémentaires ;
- erreurs dans les coûts des produits et subventionnements croisés, ce qui conduit à de mauvaises décisions stratégiques.

En outre, les informations sur les coûts sont produites avec de grands retards et à un niveau trop agrégé, ce qui les rend inutiles pour la prise quotidienne de décisions (Johnson et Kaplan, 1987, p. 194). Par conséquent, les managers seront obligés à trouver des solutions pour pallier cet inconvénient majeur, ce qui peut même les amener à tenir une comptabilité parallèle.

En raison de ces déficiences du système de calcul des coûts, les dirigeants sont privés d'informations fiables pour la prise de décision, ce qui rend l'entreprise vulnérable, surtout dans le contexte de la « nouvelle concurrence globale » (*the new global competition*) (Johnson et Kaplan, 1987, p. 206-209).

Après avoir ainsi exposé les problèmes que posent les techniques de répartition basées sur la main d'œuvre directe, Johnson et Kaplan (1987, p. 227) donnent quelques éléments pour une possible solution, en proposant de « nouveaux systèmes pour contrôler les processus et calculer les coûts des produits » ; ce sont les fondements de ce qui deviendra plus tard la méthode ABC.

Les deux auteurs se focalisent ici sur deux des fonctions de tout système de calcul des coûts, qu'ils considèrent comme les plus importantes : faciliter le contrôle des processus et déterminer les coûts des produits.

Pour mettre en place un système efficace de contrôle des processus, il faut avant tout « spécifier l'unité organisationnelle, le centre de coût, qui sera l'objet du système » (Johnson et Kaplan, 1987, p. 229). L'étape suivante consiste à « déterminer les mesures de l'activité qui génère la variation des coûts ». La mesure la plus fréquemment utilisée dans le passé était le coût (ou les heures) de main d'œuvre directe.

Johnson et Kaplan introduisent la notion d'inducteur de coût (*cost driver*) ; les inducteurs peuvent être différents entre les centres de coûts. Leur but est d'expliquer au mieux les variations de coûts à l'intérieur de chaque centre, sur l'horizon temporel pertinent pour un contrôle effectif du processus.

Pour chaque centre de coûts il faut donc (Johnson et Kaplan, 1987, p. 230) :

1. définir clairement les limites :
2. estimer l'intervalle de temps nécessaire pour produire des outputs mesurables ;
3. comprendre les inducteurs de coûts qui expliquent les variations de coûts, variations qui accompagnent (éventuellement) la variation du niveau d'activité du centre.

Ici, les inducteurs sont utilisés exclusivement pour améliorer la gestion des processus et non pas pour répartir les charges ; en effet, un contrôle efficace des processus ne peut se faire qu'à travers les coûts directs et contrôlables par le manager (Johnson et Kaplan, 1987, p. 249).

Au contraire, pour calculer le coût des produits, il faut répartir un grand volume de charges. Dans une première étape, il est essentiel d'identifier les causes des charges indirectes. « Une fois que l'on a compris ce qui cause les charges indirectes, on peut essayer de rattacher ces charges aux produits » (Johnson et Kaplan, 1987, p. 238) ; ce rattachement doit se faire au niveau des composants de chaque produit.

Concrètement, il s'agit de « décomposer les charges indirectes en groupes homogènes, dans le sens que les variations de coûts dans chaque groupe peuvent être expliquées par un inducteur unique » (Johnson et Kaplan, 1987, p. 238). On calcule également un coût par inducteur[23]. Pour déterminer le coût des composants il suffit ensuite de multiplier le coût par inducteur par le nombre d'inducteurs utilisé par le composant en question ; le coût du produit sera obtenu en additionnant les coûts de tous ses composants.

A travers cette approche, on peut comprendre les besoins de chaque produit en termes de ressources et arriver à une précision des calculs « rarement obtenue par les systèmes de calcul des coûts existants » (Johnson et Kaplan, 1987, p. 239).

Nous sommes ici clairement dans une logique fonctionnelle, où le système de répartition des charges indirectes est un instrument rationnel dont la fonction est d'apporter des informations précises et utiles au dirigeants.

Johnson et Kaplan utilisent, pour introduire et promouvoir leur nouvelle méthode de répartition des charges indirectes, une argumentation spécifique. Ainsi, dans une première étape, ils décrivent les méthodes « traditionnelles », plus particulièrement la répartition des charges à l'aide de la main d'œuvre directe : leur origine, leurs caractéristiques et leurs (nombreux) défauts. Il est intéressant de remarquer que ces défauts sont attribués à la technique de répartition en soi, comme si celle-ci aurait une existence propre, indépendamment des acteurs qui l'utilisent.

Par la suite, pour mieux démontrer l'obsolescence des méthodes traditionnelles, ils les situent dans le contexte du nouvel environnement auquel les entreprises doivent se confronter. Selon Johnson et Kaplan, cet environnement se caractérise par une concurrence globalisée, d'importantes avancées technologiques, la déréglementation des marchés, la nécessité de mieux gérer la qualité etc.

[23] Nous reprenons ici la terminologie employée par Johnson et Kaplan, qui utilisent le terme d'inducteur (*driver*) pour désigner d'une part la source de variation des coûts dans les centres de coûts et d'autre part la clé de répartition pour les charges indirectes. Cela peut créer une certaine confusion, quoique les deux manières d'utiliser le terme ont en commun la notion de causalité.

Finalement, les deux auteurs proposent leur solution : la méthode de répartition des charges indirectes dont nous venons de présenter les principales caractéristiques.

Dans la littérature sur le calcul des coûts, ce type d'argumentation à trois étapes est devenu classique et sert à promouvoir toute nouvelle méthode : l'ABC, mais aussi ses méthodes dérivées (voir également le deuxième chapitre de cette partie, section 2.1.), ainsi que l'UVA (en France). Deux exemples représentatifs sont (Mévellec, 1990b), pour l'ABC et (Fievez et al., 1999), pour l'UVA.

La thèse de Johnson et Kaplan est loin de faire l'unanimité ; elle est soumise depuis sa publication à de nombreuses critiques, parfois très virulentes (cf. Reider et Saunders, 1988; Ezzamel et al., 1990; Frank, 1990; Lowry, 1993; Vollmers, 1996; Bouquin, 1997, p. 3) ; nous nous appuyons sur (Macintosh, 1994, 1998) pour en donner ici les principales lignes :

- elle accorde à la comptabilité un trop grand rôle dans la prise de décisions (plus important qu'il n'est en pratique) et ignore les aspects humains ;
- elle exagère les problèmes causés par la répartition des charges selon les méthodes dites traditionnelles ;
- les idées formulées ne sont pas entièrement nouvelles ;
- elle sert principalement de publicité pour des services de conseil.

Ces critiques se focalisent essentiellement sur deux aspects principaux de la thèse de Johnson et Kaplan, à savoir l'état contemporain de la théorie et des pratiques de la comptabilité de gestion (notamment le manque de pertinence), ainsi que le processus par lequel la pertinence a été perdue (Lukka et Granlund, 2002).

Relevance lost est publié au moment opportun, c'est-à-dire lorsque l'industrie occidentale se confronte à la concurrence des Japonais et découvre toute une série de nouvelles techniques de gestion : juste à temps, qualité totale etc. (Wells, 1991). Dans ce contexte, Johnson et Kaplan introduisent eux aussi de nouveaux concepts qui seront rapidement adoptés, à l'instar des techniques déjà mentionnées : inducteur de coût (*cost driver*), activités créatrices (*value-adding*) ou non créatrices de valeur (*non value-adding*). Ces concepts sont intégrés dans les manuels de comptabilité de gestion et font désormais partie du vocabulaire des entreprises.

Finalement, Johnson et Kaplan ont le mérite d'exprimer des vérités simples d'une manière claire et succincte (Wells, 1991). Ainsi, le contrôle des coûts nécessite d'en identifier auparavant les causes ; une gestion efficiente de la production suppose de pouvoir séparer les

activités qui créent de la valeur de celles qui n'en créent pas. Donc, malgré toutes les critiques, l'influence des travaux de Johnson et Kaplan sur le développement de la comptabilité de gestion moderne reste incontestable, tant sur le plan de la théorie, que sur celui des pratiques.

Pour le propos de ce chapitre, sans contester pour autant les apports de Johnson et Kaplan, nous nous rallions à la position de Noreen qui, dès 1987, année de la publication du *Relevance lost*, dénonce sa dimension marketing.

« En somme, *Relevance lost* est un ouvrage intéressant qui offre une perspective historique utile sur l'évolution des pratiques de gestion. Le matériau des chapitres historiques peut être mis à profit dans un cours avancé de comptabilité de gestion. Le chapitre 8, qui détaille les péchés de la comptabilité de gestion actuelle, pourrait fournir des éléments pour un cours de MBA. Les chapitres suivants, qui détaillent les recommandations des auteurs, contiennent des spéculations plutôt que des défis. Honnêtement, ils apparaissent comme une publicité pour des services de conseil. Et comme toute publicité, je suggère que ces ces derniers chapitres soient lus avec une bonne dose de scepticisme » (Noreen, 1987, p. 116).

Nous considérons ici le *Relevance lost* avant tout comme un discours scientifique normatif, dont le but ultime est de promouvoir un nouveau système de répartition des charges indirectes. L'histoire néoclassique est ici un argument, destiné à mettre en évidence l'obsolescence de la comptabilité de gestion telle qu'elle est pratiquée à l'époque et, par contraste, les qualités du nouveau système de répartition.

Le parcours de Johnson et Kaplan après la publication de l'ouvrage, notamment leur implication active dans des activités de conseil, semble confirmer cette idée. Nous détaillerons ces aspects plus tard dans cette partie, au cours du deuxième chapitre, section 2.1.1.

1.3. Objectivisme et optimisation mathématique

La question centrale de ces approches est clairement exprimée dans (Young, 1985a) : comment répartir équitablement (*fairly*) les charges indirectes entre ceux qui en bénéficient ? Le rôle du chercheur est de résoudre les problèmes liés à la répartition de façon juste, équitable, correcte et raisonnable. Ce faisant, il tiendra nécessairement compte des deux conditions suivantes :

- les montant exact des charges indirectes doit être réparti en totalité ;

- il n'y a pas de base objective pour affecter les charges indirectes directement aux objets de coût.

L'élément clé dans la répartition des charges indirectes est l'équité (*fairness*), concept particulièrement difficile à définir. Le test ultime est de vérifier si les parties intéressées accepteraient volontairement la solution de répartition proposée (Young, 1985a). Le plus souvent, on essaie de mettre en place une répartition précise, qui se rapproche le plus de la réalité des consommations de ressources.

Les modèles mathématiques complexes occupent une place importante dans cet ensemble de recherches[24]. Pour faciliter leur présentation, inspiré par (Young, 1985a) et par (Thenet, 1995), nous les classons en deux catégories :

- modèles fondés sur la théorie des jeux ;
- autres modèles mathématiques.

Certaines modèles mathématiques sont spécifiquement destinés aux coûts joints[25], mais généralement le phénomène de la répartition est traité comme un ensemble, sans faire la distinction entre les deux catégories de coûts (cf. Young, 1985b).

1.3.1. Modèles fondés sur la théorie des jeux

Les principes de base sont exposés par Young (1985b). Le problème essentiel ici n'est pas de définir la méthode, mais d'énoncer les principes et les normes auxquels la répartition doit obéir et ensuite de déterminer quelle méthode y satisfait le mieux. Les principaux éléments de tout problème de répartition sont les suivants :

- les données fondamentales sont le montant total des coûts à répartir et les objets de coût auxquels ce montant doit être réparti ;
- il faut estimer les coûts associés à chaque catégorie d'objets de coûts ; les objets de coût deviennent alors les participants à un jeu de coûts (*cost game*) ;
- il faut évaluer le bénéfice attendu du projet (dans un sens large) dont les coûts sont à répartir ; ce bénéfice sera également réparti.

L'application de la théorie des jeux à la répartition des charges indirectes est initiée par Shubik (1962) ; il s'agit d'une adaptation de la valeur de Shapley (Biddle et Steinberg,

[24] Notre but sera de mettre en évidence les principes généraux de ces modèles, ainsi que leurs hypothèses de base. C'est pourquoi les développements mathématiques seront délibérément ignorés ; pour plus de détails dans ce sens, le lecteur pourra se reporter aux textes cités, qui offrent un panorama relativement complet.

[25] Voir notre introduction générale, premier chapitre, section 1.1., pour la définition des coûts communs et des coûts joints.

1985). La démarche de Shubik (1962, p. 325) est clairement normative : il se propose de concevoir une méthode de répartition qui facilite la motivation des managers et l'organisation de l'activité de l'entreprise : « *a method for assignment of costs which has desirable incentive and organization properties* ». Il s'agit notamment, dans un contexte décentralisé, de motiver les managers des centres de responsabilité à prendre des décisions qui soient optimales pour l'ensemble de l'entreprise. La principale prémisse de Shubik est que les managers auront tendance à faire les choix qui conduisent à la maximisation du bénéfice dégagé par leurs centres respectifs.

Les centres de responsabilité dont l'entreprise est formée sont vus ici comme des participants à un jeu abstrait, qui forment des coalitions ; la mesure des actions conjointes et coordonnées est donnée par une fonction définie sur les diverses coalitions possibles. Chaque participant au jeu est défini par une fonction caractéristique, calculée sur la base du profit réalisé.

Le schéma de répartition proposé par Shubik devrait donc fournir un instrument de motivation à une action concertée entre centres, ce qui se traduira par une maximisation du bénéfice global de l'entreprise (Thenet, 1995). C'est pourquoi Shubik propose de répartir les charges indirectes aux centres de façon à ce que le profit réalisé par chaque centre soit au moins égal au profit qu'il aurait obtenu en agissant de façon autonome.

Shubik (1962) énonce cinq axiomes (ou propriétés) qui devraient conduire, selon ses propres termes, à une bonne répartition des charges :

1. le profit réparti à un centre dépend seulement des profits qui peuvent être obtenus par toutes les combinaisons possibles d'un ou plusieurs centres agissant de concert ; c'est-à-dire la répartition dépend exclusivement de la fonction caractéristique ;
2. le profit réparti à un centre dépend symétriquement de toutes les divisions de l'entreprise ; c'est-à-dire si deux entreprises sont identiques, mais leurs centres ont des dénominations différentes, le système répartira la même somme aux centres physiquement identiques, quelle que soit leur dénomination ;
3. la procédure répartit la totalité du profit dégagé par l'entreprise ;
4. une évolution homogène des coûts fixes, coûts variables et profits résultera dans une évolution homogène des profits répartis sur chaque centre ; aucun profit ne doit être réparti à un centre dont la présence n'ajoute rien aux profits de chacune des coalitions auxquelles il peut participer ;
5. si deux entreprises indépendantes sont considérées comme une unité et qu'elle partagent une ressource commune, le profit réparti sur les centres utilisant conjointement cette

ressource sera égal à la somme des profits répartis par chaque entreprise sur leurs centres utilisant séparément cette même ressource ; c'est la propriété d'additivité.

Ce modèle, même dans des variantes simplifiées est très demandeur en termes d'informations et de capacité de calcul, ce qui limite considérablement ses applications pratiques (Biddle et Steinberg, 1985).

Certains chercheurs suggèrent également comme outils de répartition d'autres concepts liés à la théorie des jeux : la théorie du noyau (cœur), le nucléolus, la formule Aumann-Shapley (cf. Mirman et al., 1985; Tijs et Driessen, 1986).

Parmi les applications pratiques possibles il y a la répartition des coûts d'atterrissage parmi les avions qui utilisent un aéroport, mais aussi la répartition des dotations aux amortissements ou des coûts des utilités publiques ; généralement il s'agit de problèmes particulièrement complexes, où de nombreux paramètres entrent en compte. Les exemples d'utilisation effective sont pourtant relativement rares.

1.3.2. Autres modèles mathématiques

En ce qui concerne les autres modèles mathématiques, depuis les années 1950, la répartition du coût des départements de support aux départements opérationnels (démarche que l'on peut rapprocher de ce qu'on appelle habituellement en France répartition secondaire), au cas où il existe des répartitions réciproques de charges entre les départements de support (prestations croisées), se fait à l'aide de systèmes d'équations d'algèbre linéaire (cf. Churchill, 1964). On peut inclure dans la même famille les schémas de répartition qui font appel à la théorie des matrices (Williams et Griffin, 1964; Manes, 1965).

D'autres modèles plus avancés utilisent la programmation linéaire. Kaplan et Thompson (1971) adoptent également une démarche normative : ils tentent de remédier aux défauts des méthodes « traditionnelles » de répartition[26], à savoir le biais que celles-ci introduisent dans les coûts calculés. Ces méthodes répartissent les charges indirectes sur la base des consommations de facteurs. « En raison des variations de volume et d'efficience, les charges indirectes réparties aux produits seront généralement différentes de celles effectivement encourues […] ; les informations sur les coûts ainsi calculés peuvent conduire à

[26] Nous reprenons ici les termes exacts employés par les auteurs, ainsi que leurs arguments (sans nécessairement embrasser leur point de vue) afin d'illustrer leur approche normative.

des décisions erronées relatives aux produits (prix ou autres décisions) » (Kaplan et Thompson, 1971, p. 352)[27].

Dans le modèle de Kaplan et Thompson (1971), les charges sont réparties de façon à maintenir la rentabilité relative des produits. Les coûts complets doivent conduire le décideur à prendre la même décision sur le mix optimal de produits que les coûts directs. Concrètement, la répartition des charges aux produit se fait en fonction de la manière dont ces produits utilisent les ressources rares de l'entreprise.

Kaplan et Welam (1974) proposent une version plus générale du modèle de Kaplan et Thompson (1971), où le prix de vente et le coût variable pour chaque produit sont des fonctions de la quantité fabriquée et vendue pour le produit en question, mais aussi du prix et de la quantité pour d'autres produits.

La programmation linéaire peut servir à répartir aux activités de production les coûts des services de support lorsqu'il y a des prestations croisées entre ceux-ci (Baker et Taylor, 1979). Il s'agit d'une généralisation du modèle habituellement utilisé pour prendre des décisions stratégiques d'externalisation.

Schneider (1986) choisit de répartir les coûts joints aux produits en fonction de la valeur réalisable nette (NRV – *net realizable value*) de ceux-ci. La NRV est une sorte de marge sur coûts spécifiques (en reprenant la terminologie du direct costing), calculée en faisant la différence entre le prix de vente des produits et leurs coûts séparables, c'est-à-dire les coûts encourus après la séparation physique des produits.

Cette méthode utilise le prix de vente comme variable exogène, alors qu'il peut dépendre lui-même du processus de répartition des charges indirectes (Thenet, 1995). C'est pourquoi Schneider (1986) pose quatre conditions pour l'utilisation de ce critère de répartition :

- les coûts joints sont répartis entre un ensemble de produits pour lesquels le point de séparation technologique (*splitoff point*) est le même ;
- les prix de vente pour tous les produits sont établis en ajoutant au coût complet un taux de marge unique ;
- tous les coûts (joints et spécifiques) et les quantités produites sont connus et strictement positifs.

[27] Il est facile de reconnaître ici, quelque 15 ans auparavant, les germes du discours du *Relevance lost*.

Le but de Moriarity (1975; 1976) est similaire à celui de Kaplan et Thompson (1971), à savoir remédier aux défauts des techniques de répartition utilisées par les entreprises. Cet auteur part de l'idée que les charges indirectes existent parce qu'elles permettent des économies de coûts par la mise en commun de certaines ressources ; il propose donc un modèle de répartition en fonction des économies réalisées. Les avantages de cette méthode seraient les suivants (Moriarity, 1975) :

- elle encourage les responsables à utiliser les ressources communes si cela se traduit par une baisse des coûts au niveau de l'entreprise ;
- elle permet d'évaluer la décision de mettre en commun les ressources ;
- les économies sont réparties de façon équitable entre les objets de coût ;
- chaque objet de coût qui bénéficie des ressources mises en commun paye une partie de leur utilisation ;
- elle encourage les responsables à toujours essayer de trouver des alternatives moins chères.

Louderback (1976) modifie le schéma de Moriarity et suggère de répartir les coûts communs en fonction de l'aptitude de chaque centre à les supporter (*ability to bear*). Gangolly (1981) combine le modèle de Moriarity avec des notions de théorie des jeux : il étudie la situation dans laquelle non seulement la coalition générale des centres bénéficie de la mise en commun des ressources (notamment en termes d'économies), mais des sous-coalitions peuvent se former.

Certains auteurs essaient de concilier différentes méthodes mathématiques et de proposer ainsi un modèle unifié. La propension à contribuer (*propensity to contribute*), définie comme le montant maximum que les centres sont disposés à payer pour l'utilisation des ressources communes, est un concept introduit dans (Balachandran et Ramakrishnan, 1981), qui offre une synthèse des schémas de répartition de Moriarity (1975; 1976) et de Louderback (1976) et y associe des notions empruntées à la théorie des jeux (valeur de Shapley etc.).

Dans leur revue de littérature, Biddle et Steinberg (1985) constatent que les modèles de Moriarity, Louderback, Gangolly et Balachandran et Ramakrishnan insistent sur la nécessité d'inciter les responsables des centres à utiliser les ressources mises en commun. La mise en place effective de ces modèles est difficile en raison du volume et de la qualité des informations requises ; leur collecte est coûteuse et représente une source de biais.

Tous ces modèles considèrent comme invariable le coût total des ressources mises en commun, quelle que soit le schéma de répartition choisi. Par conséquent, ils seront applicables dans des situations où le coût à répartir est fixe ou la demande des centres pour les ressources communes est complètement inélastique.

Des recherches plus récentes tentent d'appliquer l'optimisation mathématique à l'ABC ; leur finalité est bien définie par Gervais et Lesage (2006), dans le titre même de leur article : « comment bien spécifier les activités et leurs inducteurs ? ». Quatre conditions doivent être respectées : réduire au maximum le nombre des clés de répartition, éviter le subventionnement, vérifier l'existence d'une liaison proportionnelle entre le coût de l'activité et le volume de son inducteur et finalement assurer l'indépendance des inducteurs.

Pour répondre à la question, plusieurs approches peuvent être mises en œuvre :

- approches heuristiques (qui essaient d'améliorer le modèle existant en pratique) ; elles se focalisent sur le subventionnement et sur la nécessité de réduire le nombre d'inducteurs ;
- méthodes statistiques (qui se proposent de formaliser le processus de mise en place de l'ABC par des techniques des plus variées – analyse hiérarchique, analyse en composantes principales ou approches connexionnistes) ; il s'agit notamment d'éliminer l'interdépendance entre les activités et de réduire le nombre d'inducteurs.

Les conclusions de Gervais et Lesage (2006) se réfèrent à la conception et la mise en place des systèmes de calcul de coûts :

- il faut toujours comprendre qu'un coût est le fruit d'une construction rigoureuse ; dans le cas contraire, les calculs seront vraisemblablement arbitraires et les informations produites inutiles ;
- dans la mise en place d'un système de calcul des coûts, il est important de tenir compte des objectifs poursuivis ; le système doit respecter une logique technico-comptable.

1.3.3. Applications pratiques et limites

Dans une réflexion sur l'histoire de la comptabilité de gestion, Anthony (1989) se montre sceptique par rapport aux méthodes mathématiques sophistiquées, en affirmant toutefois (avec une pointe d'ironie peut-être) qu'elles représentent des exercices intellectuels utiles pour les étudiants avancés. Leur application en pratique est très compliquée et coûteuse et reste confinée à quelques domaines bien précis – par exemple l'évaluation du prix des concessions pétrolières ou la répartition du coût de la distribution d'eau entre les bénéficiaires.

L'un des rares exemples d'utilisation pratique des méthodes complexes de répartition est rapporté dans (Verrecchia, 1982). Il s'agit d'une controverse qui a lieu dans les années 1970 entre l'Etat américain et deux de ses entreprises partenaires dans des contrats de défense : McDonnell-Douglas et Lockheed. L'objet du débat est de déterminer si la répartition d'une catégorie de charges indirectes entre les divisions des deux entreprises est conforme aux normes de comptabilité de gestion (*cost accounting standards*) qui régissent les contrats publics aux Etats-Unis[28]. Les deux entreprises proposent sept méthodes différentes de répartition des charges indirectes, parmi lesquelles la valeur de Shapley.

Biddle et Steinberg (1985) déplorent la tendance normative des recherches de ce type et constatent, eux aussi, leur impact réduit sur les pratiques de répartition. Les méthodes proposées par les scientifiques nécessitent des calculs extrêmement laborieux et apparaissent de surcroît en désaccord avec les réelles motivations que peuvent avoir les managers pour répartir les charges.

Thenet (1995; 1996) applique plusieurs de ces méthodes mathématiques (Moriarity, Louderback, Balachandran et Ramakrishnan, Gangolly, Shubik) à l'analyse des coûts opérationnels en milieu bancaire. Il conclut qu'elles se montrent souvent difficiles à mettre en place et insuffisantes ; la solution dans ce cas serait d'expliquer la cause des processus de consommation de ressources, plutôt que d'essayer d'estimer les coûts.

Un problème essentiel concernant les systèmes de comptabilité de gestion est lié à l'homogénéité des centres de regroupement des coûts (*cost pools*) – sections, activités etc. (Bouquin, 2004; Gervais, 2005). Néanmoins, cette homogénéité n'est pas une condition suffisante pour assurer la fiabilité des calculs ; pour Gupta (1993), la question, souvent insoluble, est d'identifier les vraies causes des coûts et de les associer aux produits. L'hétérogénéité des centres de regroupement (généralement liée à leur forte agrégation) ne conduit pas systématiquement à des biais dans le calcul des coûts, car il y a une compensation des erreurs de répartition (Gupta, 1993; Datar et Gupta, 1994). Les coûts obtenus varient certes en fonction du niveau d'agrégation et des clés de répartition utilisées, mais cela ne signifie pas qu'une amélioration des systèmes de calcul des coûts (centres plus nombreux et moins agrégés, clés mieux spécifiées) conduit automatiquement à des coûts plus précis (Gupta, 1993; Datar et Gupta, 1994). Par ailleurs, cette amélioration demande toujours des ressources financières importantes, ainsi que des informations extrêmement détaillées et

[28] Sur des détails concernant la production de ces normes, voir notre première partie, deuxième chapitre, section 2.2.4.

complexes (Gupta, 1993), et l'on sait que l'un des critères essentiels dans la conception des systèmes de comptabilité de gestion est le rapport entre leur coût et les bénéfices attendus (Shillinglaw, 1989; Horngren, 1995).

Compte tenu de tous ces éléments, affiner le calcul des coûts en rendant strictement homogènes les centres de regroupement et en spécifiant mieux les clés de répartition n'est pas toujours souhaitable (Datar et Gupta, 1994). Cette affirmation contredit la plupart des recherches normatives sur l'ABC, qui partent de la supposition que la qualité de l'information comptable croît automatiquement avec le nombre d'inducteurs de coûts et de centres de répartition des charges indirectes (Dopuch, 1993; Gupta, 1993).

Ces modèles mathématiques font partie du courant principal de recherche sur la répartition de frais généraux, courant essentiellement normatif : il s'agit soit de trouver les meilleures méthodes pour la répartition des charges, soit de proposer des clés optimales de répartition. Les chercheurs essaient de répondre à la question suivante : comment mieux répartir les charges indirectes ? Ce courant recommande généralement des méthodes qui restent le plus proche possible de la logique des processus économiques, dans le but d'obtenir des coûts exacts.

Ces démarches de calcul des coûts partent du principe que plus l'information est précise, plus elle sera utile, ce qui conduira automatiquement à l'amélioration des performances de l'organisation. L'utilité des informations sur les coûts pour les preneurs de décisions est ici considérée comme implicite.

1.4. Des théories scientifiques aux discours commerciaux

La distinction entre les discours scientifiques et les discours commerciaux est souvent floue ; la frontière est franchie souvent dans un sens comme dans un autre. Des chercheurs se reconvertissent, pour diverses raisons, dans le marketing des méthodes de répartition, tandis que les consultants vendeurs de méthodes tentent de s'introduire dans le monde universitaire.

Deux exemples sont édificateurs. Tout d'abord, le cas de l'ABC :

- d'une part les industriels et les professionnels du conseil participent activement à la création de la méthode (à travers le CAM-I) ;
- d'autre part les scientifiques (notamment Kaplan et Cooper) s'engagent dans des projets de conseil sur la mise en place de l'ABC.

En outre, les enjeux commerciaux qui accompagnent l'apparition et la diffusion de l'ABC font débat dès sa période de début. Nous rappelons ici les critiques de Noreen (1987) ou de Reider et Saunders (1988) à l'adresse du *Relevance lost*.

En France, l'histoire de l'UVA est tout aussi intéressante. Créée par le cabinet d'ingénieurs-conseil LIA (Les Ingénieurs Associés) dans les années 1990, elle fait l'objet de quelques recherches universitaires (par exemple Levant et de La Villarmois, 2001; Buffet et al., 2005; Gervais et Levant, 2007), dans lesquelles les membres du cabinet (surtout Jean Fiévez) s'impliquent parfois activement.

Ce qui nous intéresse en particulier ici est la participation des scientifiques à des activités de conseil, phénomène par ailleurs assez commun (Villette, 2003). D'un point de vue éthique, leur situation devient ainsi délicate : cette démarche pourrait être regardée comme une privatisation de la recherche, qui est financée normalement par la collectivité et devrait rester libre d'accès.

Il est commun d'envisager (et de justifier) ce phénomène à travers la recherche action (*action research*), qui est un design particulier de recherche qualitative. Celle-ci est apparue dans les années 1940 dans les travaux du sociologue Kurt Lewin. La recherche-action suppose l'intervention du chercheur dans la situation qu'il étudie et sur laquelle il doit produire de la connaissance ; il y a donc une action délibérée de transformation de la réalité. En sciences de gestion, c'est notamment Chris Argyris qui défend ces principes.

Ce type de recherches ont un double objectif : transformer la réalité et produire des connaissances scientifiques nouvelles par et sur ces transformations. L'un des critères pour la validité de ces connaissances est qu'elles soient utiles à l'action (connaissances actionnables) ; le chercheur adopte une posture pragmatique.

Dans le domaine de la comptabilité de gestion, Argyris participera avec Kaplan, son collègue de la Harvard Business School, à des travaux sur la méthode ABC (Argyris et Kaplan, 1994). Ils envisagent sa mise en place comme un processus à trois étapes :

- démontrer la validité interne et externe de la méthode ;
- former les décideurs de l'entreprise et obtenir qu'ils participent activement à la promotion de la méthode à l'intérieur de la structure (*education and sponsorship*) ;
- obtenir l'adhésion des acteurs organisationnels.

Deux importantes questions surgissent ici : celle de l'initiateur et du pilote du processus et celle du biais pro-innovation. En effet, les deux auteurs laissent entendre que les

scientifiques doivent jouer un rôle actif dans la promotion et l'implantation de l'ABC, sans préciser toutefois clairement leur point de vue.

Le biais pro-innovation est un défaut souvent reproché aux recherches sur la diffusion des innovations (cf. par exemple Rogers, 2003) ; il s'agit d'une position ouvertement favorable du chercheur par rapport à l'innovation.

Kaplan (1998) développe plus tard les fondements de la recherche action à travers ce qu'il appelle *innovation action research*. Il s'appuie ici sur ses propres expériences dans la promotion et la mise en place de l'ABC, mais également du *balanced scorecard*[29], c'est pourquoi son discours doit être considéré avec circonspection, car il est loin d'être désintéressé.

Pour Kaplan (1998), le chercheur doit développer et valider de nouvelles idées qui permettraient à l'organisation d'améliorer sa gestion en incitant et aidant les responsables à les mettre en œuvre. Par cet engagement actif, le chercheur produit des connaissances sur ces idées en soi, mais également sur les conditions de leur application efficace. Il travaille de concert avec les acteurs organisationnels pour perfectionner et tester sa théorie naissante.

Le modèle de recherche proposé par Kaplan (1998) nécessite la coopération étroite entre scientifiques, consultants et organisations pour tester la théorie, la développer, comprendre ses limites et identifier ses facteurs de succès.

Deux aspects restent sujets à controverses, selon le propre aveu de l'auteur : la validité scientifique et l'efficacité pratique des théories ainsi formulées sont difficiles à évaluer et la position du chercheur reste ambiguë, notamment en ce qui concerne sa rémunération.

Dans leur classification de la littérature sur l'ABC, Lukka et Granlund (2002) incluent ce type de travaux dans le genre de la recherche conseil (*consulting research*). L'apport de ces travaux est notable, car il s'agit souvent de démarches pionnières, dont les auteurs ont travaillé effectivement à la mise en œuvre de la méthode, et qui ouvrent la voie aux autres types de recherches. Néanmoins, Lukka et Granlund (2002) signalent que la nature scientifique de la recherche conseil est très contestée.

L'intérêt de la connaissance produite est de nature technique. La finalité poursuivie est de promouvoir une certaine technologie (en l'occurrence l'ABC), qui devrait améliorer le système de répartition des charges et de ce fait aider à la gestion de l'organisation. L'approche

[29] Voir par exemple (Robinson, 1990), (Jones et Dugdale, 2002) ou (Kaplan et Norton, 1993) pour un aperçu de ces activités.

du chercheur est pragmatique et la méthodologie utilisée très variée (analyse conceptuelle, études de cas empiriques, modélisation et construction des solutions). Généralement, ni le design, ni la présentation finale du projet de recherche, ne répondent aux canons académiques. Le style d'argumentation est abrupt et audacieux et les nombreuses généralisations sont insuffisamment justifiées. Souvent l'étude se focalise sur une seule idée centrale, que le chercheur s'attache à défendre par différents moyens, souvent partiaux.

Ces recherches aboutissent à la conception d'un produit prêt à être mis sur le marché (la méthode ABC en tant que telle) et à la vente proprement dite de ce produit. Leur effet positif est d'avoir déclenché à la fin des années 1980 une réflexion à large échelle sur les systèmes de calcul des coûts dans le monde universitaire et professionnel et d'avoir ouvert un vaste champ d'action.

Ce type de recherches se définit principalement par son caractère normatif (ou prescriptif). En s'opposant à cette tendance, Watts et Zimmerman (1978; 1979; 1990) introduisent la notion de théorie positive, dont le but est inférer, sur la base des pratiques observées, un ensemble de règles de comportement empiriquement validées et constitutives d'une théorie générale de l'élaboration (entre marché et processus politiques) des états financiers par les entreprises (Casta, 2000). Initialement formulée donc pour la comptabilité financière, la théorie positive étendra son champ d'application à la comptabilité de gestion (Zimmerman, 1979).

Par ailleurs, dans l'un de leurs textes fondateurs, Watts et Zimmerman (1979) analysent les théories comptables comme des biens économiques, produits en réponse à une demande de justifications sur un « marché des excuses ». Ce sont les consommateurs qui déterminent la production de théories comptables et les chercheurs subissent l'influence des acteurs intéressés. Les produits de la recherche normative (articles, ouvrages) s'échangent sur un marché avec offreurs (chercheurs et producteurs de théories) et demandeurs (ceux dont la comptabilité affecte les intérêts). Les théories normatives ne sont que des alibis offerts aux praticiens.

Les procédures comptables sont un moyen d'effectuer des transfert de richesses ; les individus agiront en faveur des théories comptables qui mènent aux pratiques qui leur sont favorables en terme de transfert de richesses. Cette situation explique l'absence d'un accord sur les théories comptables. La forme que prennent ces théories est particulièrement importante : elles doivent toujours être présentées comme contribuant au bien public. Les

demandeurs de théories cherchent en réalité à obtenir des justifications pour pouvoir atteindre leurs fins.

2. Les discours promotionnels

Ce chapitre est dédié aux discours des promoteurs de méthodes de répartition. Dans une première section, nous étudions la logique marketing qui semble régir l'apparition, mais surtout la diffusion de l'ABC. Ensuite, au cours de la deuxième section, nous tentons de faire une comparaison entre les discours qui accompagnent l'introduction en France, à dix années d'intervalle, de deux méthodes de répartition : l'ABC (au début des années 1990) et l'UVA (au début des années 2000).

2.1. Logique marketing et diffusion des méthodes

Pour étudier la logique marketing qui prime dans les discours des vendeurs de méthodes, nous nous sommes penché sur le cas de l'ABC, qui nous semble exemplaire par son évolution (naissance de la méthode, mutations subies, apparition de méthode dérivées etc.). Depuis près de vingt ans, l'ABC génère une littérature extrêmement abondante et suscite de nombreuses controverses concernant ses arguments, sa véritable utilité pour les entreprises ou sa nouveauté (cf. Lukka et Granlund, 2002).

Afin de comprendre les discours qui entourent la méthode ABC et les méthodes dérivées, nous nous appuyons ici sur des sources documentaires diverses : primaires (publications signées par les créateurs et promoteurs des différentes méthodes), mais aussi secondaires (articles scientifiques sur ces mêmes méthodes).

L'ABC est né dans les années 1987-1988, fruit des actions parallèles de deux réseaux – réseau Harvard et réseau CAM-I (Jones et Dugdale, 2002). Depuis, la méthode connaît de nombreuses transformations et sa diffusion réelle dans le monde des entreprises, parfois empreinte de paradoxes, restera toujours difficile à évaluer.

Après 1992, les deux réseaux éclatent ; plus tard, vers la fin des années 1990, l'ABC entre dans une phase de maturité : sa diffusion stagne et l'intérêt qu'il suscite est en baisse. En raison de ces deux facteurs, la méthode fait désormais l'objet d'une véritable stratégie de différenciation.

Nous avons ainsi identifié trois principales méthodes de calcul des coûts dérivées de l'ABC : *time driven ABC*, *feature costing* et MBM (*management by means*). Notre intention principale n'est pas d'analyser les différentes méthodes de point de vue technique, mais de révéler les discours qui les entourent. Ce sont des discours construits et diffusés sciemment par certains personnages clé (tableau 10).

Méthode	*Année d'apparition*	*Membre des réseaux ABC*	*Consultant partenaire*	*Référence principale*
Time driven ABC	2004	R. Kaplan	S. Anderson (Acorn Systems)	(Kaplan et Anderson, 2004)
feature costing	1998	J. A. Brimson	Brimson est lui-même consultant (Activity Based Management Institute)	(Brimson, 1998)
MBM	2000	H. T. Johnson	A. Bröms (SAM Consulting)	(Johnson et Bröms, 2002) – traduction française

Tableau 10 : Méthodes de calcul des coûts dérivées de l'ABC

Aussi avons-nous choisi ces trois méthodes non seulement en fonction de leur filiation technique avec l'ABC (filiation qui, au moins pour le MBM, reste assez ambiguë), mais sur la base de l'appartenance de leurs créateurs et promoteurs aux réseaux qui ont donné naissance à l'ABC. Pour chaque méthode, nous mettons en exergue également le rôle joué par les consultants auxquels les membres du réseau ABC s'associent.

Ces trois méthodes se rapportent toutes à l'ABC, soit en s'inscrivant dans une continuité (comme pour les deux premières) soit au contraire en marquant une rupture (c'est le cas du MBM). Leurs auteurs, créateurs de l'ABC, ont profité de la notoriété acquise dans le temps par cette méthode pour construire leurs propres discours et méthodes de calcul des coûts. Ces discours, que nous essayerons ici d'analyser, sont difficiles à classer : s'agit-il de discours scientifiques ou seulement, pour citer Noreen (1987), d'une publicité pour des services de conseil ? La ligne entre les deux reste parfois impossible à tracer.

Nous commençons ici en présentant l'évolution de l'ABC originel, ainsi que ses personnages-clé ; nous détaillons également les deux facteurs qui ont déclenché la différenciation de l'ABC (éclatement des réseaux et phase de maturité de la méthode). Par la suite, nous décrivons et analysons les différentes méthodes dérivées. Finalement, nous étudions la diffusion et la différenciation de l'ABC à l'aide de concepts empruntés à la recherche sur les innovations et au marketing et nous concluons par une analyse des discours qui fait ressortir une métaphore commune, celle de l'usine cachée.

2.1.1. Évolution de l'ABC

Une brève présentation de la méthode ABC nous semble indispensable, car elle représente, d'une manière ou d'une autre, le point de départ des trois méthodes dérivées. Ce

sera aussi une occasion pour faire entrer en scène les principaux acteurs dont il sera question plus tard.

2.1.1.1. Origine de la méthode

A l'origine de l'ABC semblent se trouver certaines méthodes de calcul des coûts utilisées par des entreprises américaines dans les années 1960 (General Electric etc.) ; George Staubus développe une théorie semblable dans les années 1970 (Bouquin, 1997).

Selon Jones et Dugdale (2002), l'histoire de l'ABC commence en 1984, l'année où Robert Kaplan est nommé professeur de comptabilité à l'Université de Harvard. A l'époque, l'équipe de Harvard réunit un certain nombre de chercheurs qui s'intéressent à l'influence sur les entreprises américaines d'un environnement en pleine mutation (globalisation, informatisation, concurrence accrue, instabilité). Kaplan lui-même publie de nombreux articles sur ce thème – par exemple (Kaplan, 1983), (Kaplan, 1984a) ou (Kaplan, 1984b) – où il expose ses critiques à l'adresse de la comptabilité de gestion traditionnelle. L'importance qu'il accorde à la recherche de terrain place Kaplan en marge du courant quantitatif qui prédomine à l'époque dans la communauté scientifique américaine.

Deux réseaux distincts sont à l'origine de la méthode ABC (Jones et Dugdale, 2002) :

1. Le réseau Harvard (Cooper – Kaplan – Johnson)

   En 1985, Robin Cooper, l'un des collègues de Kaplan chez Harvard, découvre et décrit dans une étude de cas les pratiques innovatrices de calcul des coûts en place chez Schrader Bellows. La collaboration, qui se montrera très fructueuse, entre Kaplan et Cooper, commence en 1986. Un an plus tard, indépendamment de Cooper, Kaplan publie une étude de cas sur John Deere, similaire à de nombreux égards au cas Schrader Bellows ; c'est la première référence sur ce qui sera connu plus tard comme l'ABC. Pourtant selon Johnson (1992), le concept d'activité dans le sens de l'ABC est utilisé pour la première fois chez General Electric dans les années 1960.

   Le premier contact entre Kaplan et H. Thomas Johnson, professeur à Portland State University, est plus ancien, car il date de 1982 (Johnson, 2002) ; leur coopération se matérialise en 1987, année de la publication du fameux *Relevance lost : the rise and fall of management accounting*, l'un des plus influents ouvrages jamais écrits en comptabilité de

gestion. Dans ses derniers chapitres, ces deux auteurs, en s'appuyant sur leurs expériences, énoncent certains des principes de l'ABC[30].

En 1987 également, Johnson publie les résultats d'une recherche sur le système de répartition des charges indirectes chez Weyerhauser. Les observations de Johnson rejoignent celles de Cooper et Kaplan.

Le système de calcul des coûts par activités chez Schrader Bellows vise à répartir les charges indirectes aux objets de coût avec plus de précision ; la répartition concerne l'ensemble de ces charges, y compris celles liées aux ventes, à l'administration etc. John Deere adopte une approche similaire ; de plus, les coûts calculés servent ici de base pour des décisions concernant les prix, les externalisations ou les méthodes de production. Weyerhauser identifie des activités et des inducteurs de coûts pour la répartition des charges indirectes, mais ici ce qui compte au-delà de la précision des coûts c'est la manière dont ils sont utilisés : il faudrait gérer les activités en soi et non pas les coûts qu'elles engendrent.

Les membres du réseau Harvard conçoivent la méthode ABC à partir de ces pratiques innovantes de calcul des coûts observées dans l'industrie américaine. L'ABC est destiné à résoudre les difficultés que rencontre la comptabilité de gestion traditionnelle confrontée aux évolutions de l'environnement et au volume croissant des charges indirectes.

2. Le réseau CAM-I

CAM-I (qui à l'origine signifie Computer-Aided Manufacturing International et changera plus tard dans Consortium for Advanced Manufacturing International) est une organisation de recherche et de développement à laquelle participent de grands groupes industriels (dont Boeing, Eastman Kodak, General Electric, Motorola, Westinghouse, British Aerospace et autres), des agences gouvernementales américaines et des institutions publiques (US Department of Energy, US Navy, US Airforce etc.), des cabinets d'audit (Arthur Andersen, Coopers & Lybrand etc.), des universitaires (George Foster de Stanford, Robert Kaplan, Robin Cooper et Wickham Skinner de Harvard, Anthony Hopwood de LSE etc.) et finalement des associations (National Association of Accountants, American Society of Mechanical Engineers et American Association of

[30] Pour plus de détails concernant les aspects normatifs du *Relevance lost*, voir le premier chapitre, section 1.2.2. de cette partie de notre thèse.

Accountants) – nous avons utilisé la liste des sponsors et des affiliés de 1988 (Jones et Dugdale, 2002).

La principale préoccupation du CAM-I est l'informatisation des processus technologiques et son impact sur le fonctionnement des entreprises – ce qu'ils appellent AMT (*advanced manufacturing technology*).

En marge de ce vaste champ d'investigations, le CAM-I lance en 1985 un projet de recherche sur le système de gestion des coûts, projet à trois phases : design conceptuel (1986), design des systèmes (1987) et mise en place (1988). Ce projet, qui se montrera par la suite être le plus fructueux jamais mené par le CAM-I, est confié à un groupe de travail dirigé par James Brimson.

Le résultat du projet est l'*activity accounting*, qui vise à « mesurer le coût des ressources consommées dans l'accomplissement des activités significatives de l'entreprise » (Jones et Dugdale, 2002, p. 132). En 1988, James Brimson et Callie Berliner publient un ouvrage où ils décrivent cette méthode : *Cost management for today's advanced manufacturing : the CAM-I conceptual design*. *Activity accounting* est la dénomination adoptée par le CAM-I, mais en réalité ses fondements sont les mêmes que pour l'ABC.

Le système de calcul des coûts proposé par le CAM-I émerge d'une part des évolutions constatées sur le terrain, notamment dans les entreprises américaines, et d'autre part des idées exprimées par les universitaires. Dans les entreprises, l'automatisation, l'informatisation, la globalisation etc. soulèvent le problème de la maîtrise et de la répartition des frais généraux et mettent en question la fiabilité des systèmes de comptabilité de gestion déjà en place. Quant aux universitaires, il s'agit surtout des contributions de Foster, Kaplan et Cooper, tous membres du CAM-I.

Si le réseau Harvard est relativement dense et ses chefs de file (Kaplan, Johnson et Cooper) faciles à identifier, le réseau CAM-I est plus vaste mais semble également plus diffus ; il y a un seul personnage qui se fait remarquer : c'est James Brimson, qui publiera de nombreux ouvrages sur l'ABC.

L'histoire du sigle ABC est assez intéressante ; tout d'abord c'est ce qu'on appelle en anglais un TLA (*three letter acronym*), facile à retenir et suggestif. Johnson et Kaplan (1987), dans le *Relevance lost*, ne désignent pas la nouvelle méthode de comptabilité de gestion qu'ils proposent. En avril 1988, Cooper et Kaplan l'appellent *transaction costing* et en juin Johnson introduit le concept d'*activity-based costing*. Selon Jones et Dugdale (2002), le sigle ABC

apparaît pour la première fois dans l'étude de cas John Deere, publiée en 1987. En octobre 1989, Cooper en fait le titre de l'un de ses articles – *ABC : key to future costs*.

L'activité, élément de base de la méthode ABC, est une « combinaison d'hommes et de moyens visant à réaliser une production de biens et de services » (Mévellec, 2000a, p. 398). La mise en place proprement dite de la méthode se fait à travers plusieurs étapes (Gervais, 2005) :

- construction de la carte des activités (par le découpage de l'entreprise),
- identification, pour chaque activité, de la cause de sa consommation de ressources (inducteur),
- simplification du modèle par le regroupement des activités qui ont un inducteur commun,
- calcul du coût des objets de coût.

En France, ces évolutions ne sont pas restées sans écho[31]. Ainsi, Mévellec (1988) s'interroge sur l'avenir de la comptabilité de gestion, qu'il met en relation avec l'évolution de l'environnement et le développement de la discipline elle-même. Evraert et Mévellec (1990, p. 12) parlent de « l'inadaptation des méthodes classiques de calcul des coûts comme instrument d'aide à la décision dans les entreprises modernes ».

A partir de 1990, l'ABC commence à se diffuser en France ; Evraert, Lebas et Mévellec publient une série d'articles sur cette méthode dans la *Revue Française de Gestion* et la *Revue Française de Comptabilité* – (Mévellec, 1990a), (Lebas, 1991), (Evraert et Mévellec, 1991), (Lebas, 1992), (Mévellec, 1992) etc. A la même époque paraissent les ouvrages de Mévellec (1990b) et de Lorino (1991), entièrement dédiés à l'ABC. Les pratiques ne suivent pourtant pas et ce n'est qu'à partir de 1996 que l'on peut parler d'une réelle mise en application de l'ABC en France (Lebas et Mévellec, 1999).

Mévellec (1993a) et, quelque dix ans plus tard, Alcouffe et Malleret (2004) affirment même qu'il existerait un véritable « ABC à la française », dont les fondements conceptuels seraient adaptés au contexte français.

2.1.1.2. Éclatement des réseaux et maturité de l'ABC

Nous pensons que l'apparition des trois nouvelles méthodes de calcul des coûts, dérivées de l'ABC, est due à l'action consécutive de deux facteurs principaux :

[31] Voir (Alcouffe et al., 2008) pour un compte rendu critique plus détaillé de l'introduction de l'ABC en France.

1. les réseaux Harvard (Johnson, Kaplan, Cooper etc.) et CAM-I (Brimson, Berliner etc.), à l'origine de l'ABC, finalement éclatent,
2. à la fin des années 1990, l'ABC originel entre dans une phase de maturité (sinon de déclin), ce qui explique la stratégie de différentiation, destinée à relancer la méthode.

Ainsi, l'éclatement des réseaux après 1992 crée les conditions pour l'émergence des méthodes dérivées. L'élément décisif est la phase de maturité atteinte par l'ABC vers la fin des années 1990 dans les pays anglo-saxons. En effet, les trois méthodes dérivées apparaissent toutes à la même époque (fin des années 1990 et début des années 2000), c'est-à-dire quinze ans environ après la naissance de l'ABC originel.

La première affirmation est facile à vérifier à travers les études déjà effectuées sur l'évolution de l'ABC et le rôle des différents acteurs – la plus complète nous semble être celle de Jones et Dugdale (2002).

Comme nous l'avons déjà expliqué, à l'origine de l'ABC se trouvent deux réseaux : le réseau Harvard (Kaplan, Johnson, Cooper etc.), qui se développe à partir de 1984 et le réseau CAM-I, qui lancera en 1985 son projet de recherche sur les AMT.

Après 1992, les membres du réseau Harvard se séparent. Cette même année, Kaplan crée avec David Norton le *balanced scorecard*, promu par un cabinet de conseil qu'ils constituent ad hoc. Jusqu'à présent, Kaplan reste professeur à la Harvard Business School. Personnalité très connue dans le monde comptable, il reçoit régulièrement des prix et des distinctions de la part d'associations universitaires (American Accounting Association) ou professionnelles (Chartered Institute of Management Accountants) ou de la part des consultants (Accenture, Cap Gemini Ernst & Young). Kaplan et Cooper continuent de travailler ensemble sur certains projets, concernant notamment la mise en place de l'ABC dans les entreprises à l'aide de logiciels ERP.

En 1992, Cooper quitte Harvard, faute d'y être titularisé, et il passe à Claremont University, où il reste jusqu'en 1997. Depuis, il est professeur à Emory University (Goizueta Business School). Il s'intéresse davantage à l'ABM (ou ABCM – *activity-based cost management*) qui devrait transformer le rôle de la comptabilité au sein de l'organisation et plus généralement le statut de la profession comptable. Sur la même lignée, Cooper étudie également l'utilisation des informations sur les coûts pour les décisions stratégiques.

Johnson s'éloigne progressivement des autres membres du réseau et devient même hostile à l'ABC ; il prend soin de distinguer l'*activity-based management* qu'il introduit en

1992 de la méthode ABC (Johnson, 1992). Il est toujours professeur à Portland State University et accomplit des travaux de recherche interdisciplinaires sur la conception des systèmes de production et de gestion.

Le CAM-I évolue lui aussi ; il change de nom, se développe et étend son champ d'activité. Étonnamment, le succès du projet sur la gestion des coûts (dont le résultat est l'*activity costing*) est la source de nombreuses difficultés.

La plupart des fonds collectés se dirigent vers ce projet, tandis que les autres activités du CAM-I restent sans financement. Des tensions apparaissent entre les membres sur la manière dont l'organisation devrait s'impliquer dans la mise en place des systèmes ABC : certains sont favorables à une participation directe, tandis que d'autres s'y opposent.

De toute façon, il y a des consultants membres du CAM-I qui mènent de façon indépendante des activités de conseil portant sur l'ABC. Le cas de Brimson est représentatif à ce propos, mais certains universitaires aussi se lancent dans le conseil, tels Kaplan ou Cooper. La politique du CAM-I de rendre publics les résultats de ses recherches après une période de six mois est contestée par les membres engagés dans des missions de conseil, car cela va évidemment à l'encontre de leurs intérêts.

En ce qui concerne la deuxième affirmation, nous la formulons plutôt comme une hypothèse, car, au moins dans l'état actuel des connaissances, elle est difficile à prouver. Les études de terrain sur la mise en place de l'ABC (quel que soit le contexte national) ont conduit à des résultats ambigus et ne permettent pas de porter un jugement sur la diffusion réelle ou la popularité de la méthode (Gosselin et Ouellet, 1999; Gosselin et Pinet, 2002; Baird et al., 2004). Gosselin et Pinet (2002) remarquent l'état embryonnaire de la recherche sur l'ABC, tandis que Lukka et Granlund (2002) la décrivent comme fragmentée.

La diffusion de l'ABC présente un paradoxe : malgré les opinons favorables largement diffusées et les échos positifs provenant du monde des entreprises, le taux d'implantation de la méthode reste assez faible (Gosselin, 1997; Gosselin et Ouellet, 1999; Godowski, 2003; Mévellec, 2003; Baird et al., 2004).

Ainsi, les différentes études sur la diffusion de l'ABC au début des années 1990 avancent pour les Etats-Unis un taux d'adoption situé entre 27% et 53% (Baird et al., 2004) ; ce taux est plus bas au Royaume Uni (autour de 10%). Pour l'Australie, les résultats sont

assez divergents – certaines études donnent des pourcentages entre 10% et 17%, mais une autre enregistre un taux d'adoption significativement plus élevé, à savoir 56%.

Certains auteurs expliquent la faible diffusion de l'ABC au début des années 1990 par le délai qui existe toujours entre le développement d'une théorie et sa mise en application (cf. Bjørnenak, 1997a). Il y a des études qui semblent confirmer cette idée : pour la Belgique, le taux d'adoption pendant cette période est de 19,5%, mais 49,5% des entreprises interrogées déclarent envisager la mise en place de l'ABC dans le futur ; une étude comparative réalisée aux Etats-Unis montre l'augmentation du taux d'adoption de 41% en 1995 à 49% en 1996.

Néanmoins, cette explication reste insatisfaisante, car la diffusion de la méthode reste faible, notamment par rapport à ses avantages allégués, et les résultats des études empiriques sont incohérents (Baird et al., 2004).

Plus récemment, une recherche empirique effectuée en 2000 arrive à un taux d'adoption relativement bas : 22,6% au Canada et 19,8% en France (Bescos et al., 2002). Les auteurs affirment par ailleurs que l'ABC se trouve dans une phase de maturité au Canada et dans une phase de croissance en France.

Cas unique, pour le Royaume Uni on dispose des résultats de trois études effectuées successivement en 1991, 1994 et 1999, donc à trois moments significatifs de l'évolution de l'ABC (début de sa diffusion, apogée et maturité) – (cf. Innes et al., 2000). Nous y trouvons la confirmation de nos propres idées : le taux d'adoption augmente de 6% en 1991 à environ 20% en 1994, mais ensuite ce taux restera le même en 1999. L'adoption de l'ABC, ainsi que l'intérêt pour cette méthode se stabilisent donc vers le milieu des années 1990.

Un reproche que l'on peut faire à ces études scientifiques est qu'elles ne prennent pas en considération le contenu réel des méthodes utilisées et s'appuient exclusivement sur les déclarations des responsables interviewés (Gosselin et Mévellec, 2003; Mévellec, 2003; Alcouffe et Malleret, 2004). Il est donc possible que ce que les entreprises appellent ABC ne le soit pas vraiment et à l'inverse, que celles-ci utilisent l'ABC sans le nommer (ou le savoir). Par ailleurs, les responsables interrogés auront tendance à déclarer que leur entreprise utilise l'ABC, même si ce n'est pas la vérité ; en effet, cette méthode bénéficie d'une image positive et moderne. Ces situations peuvent introduire des biais importants (notamment dans les recherches par questionnaire qui restent les seules à pouvoir être pratiquées sur une large échelle).

Généralement, de nombreux auteurs considèrent que les taux d'adoption de l'ABC qui résultent des différentes recherches de terrain sont exagérés, en particulier pour les années 1990 (Lukka et Granlund, 2002).

Pour résumer, l'état des pratiques concernant l'ABC (plus exactement la diffusion de la méthode dans les entreprises) est impossible à évaluer avec précision.

Au contraire, nous disposons d'informations fiables (au moins quantitatives) concernant l'impact de l'ABC sur les discours, à savoir sur la publication d'articles, scientifiques ou professionnels, en comptabilité de gestion.

La revue de littérature de Bjørnenak et Mitchell (2002) est un tel exemple. Les auteurs analysent les articles publiés entre 1987 et 2000 dans les revues comptables, professionnelles et académiques, aux États-Unis et en Grande Bretagne. Les articles parus dans les revues professionnelles comptent pour 89% du nombre total d'articles.

En considérant la dimension la plus facile à mesurer, c'est-à-dire le volume des publications, on constate une baisse d'intérêt qui commence à la fin des années 1990 (figure 11). Ainsi, le niveau maximum est atteint en 1996-1997 avec un nombre d'articles publiés de plus de 80 ; dorénavant le volume diminue considérablement jusqu'à environ 50 articles parus en 1999-2000. Par ailleurs, la pente descendante semble se poursuivre au-delà de l'année 2000. Cela semble à nouveau confirmer notre hypothèse du déclin de l'ABC à la fin des années 1990.

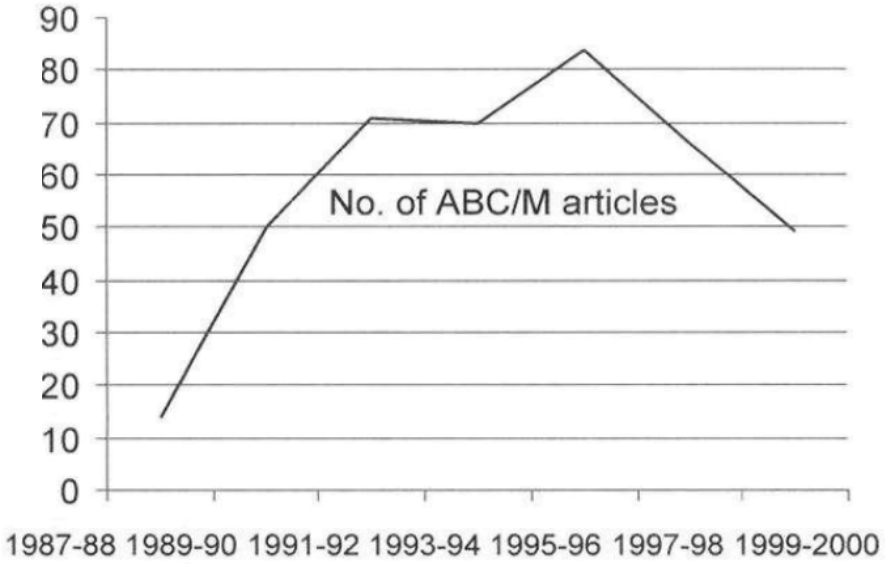
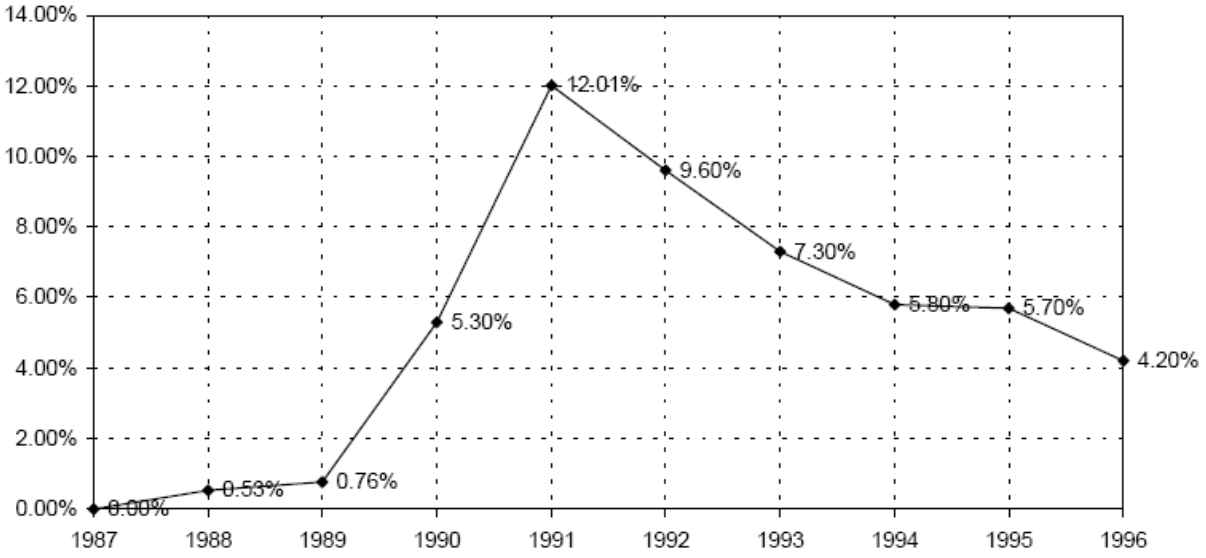


Figure 11 : Nombre d'articles sur l'ABC/ABM entre 1987 et 2000

Une autre recherche – (Carmona et Gutiérrez, 2003), effectuée uniquement sur des publications académiques, produit un graphique de la même forme, mais légèrement décalé dans le temps (figure 12). Les auteurs mesurent, entre 1987 et 1996, le pourcentage que représentent les articles sur l'ABC dans le nombre total des articles indexés dans la base de données ABI Inform University Microfilm Database. Cette base de données référence des publications académiques essentiellement anglo-saxonnes, parmi lesquelles prédominent les revues américaines et britanniques.

Dans le monde scientifique, le déclin de l'ABC est évident et il se manifeste à partir de 1991, c'est-à-dire très en avance par rapport à l'évolution des pratiques. Ce déclin est mesuré par une diminution considérable de l'impact de l'ABC sur la recherche en comptabilité de gestion : si en 1991, 12,01% des articles publiés dans des revues scientifiques traitaient de l'ABC, ce pourcentage baisse à 4,20% en 1996 (Carmona et Gutiérrez, 2003).



SOURCE: ABI Inform University Microfilm Database

Figure 12 : Impact de l'ABC sur la recherche en comptabilité de gestion

Nous pensons que les deux études arrivent à des résultats comparables et d'une certaine façon complémentaires. Elles réussissent à saisir en grandes lignes l'évolution de l'intérêt pour l'ABC (à travers le nombre d'articles publiés sur ce sujet) dans les pays qui dominent actuellement les pratiques et la recherche en comptabilité de gestion, à savoir les pays anglo-saxons.

L'étude de Bjørnenak et Mitchell (2002) évalue le développement global de la littérature sur l'ABC (professionnelle et académique). L'intérêt général suscité par cette méthode atteint un niveau maximal en 1996-1997 et commence à faiblir depuis. L'évolution

de l'impact de l'ABC parmi les scientifiques précède de quelques années la tendance générale (Carmona et Gutiérrez, 2003), ce qui est facilement explicable, car les recherches académiques sont généralement en avance sur les autres publications. C'est en 1991 que l'intérêt pour cette méthode atteint son maximum et amorce en même temps sa baisse.

Pour conclure, il est difficile de démontrer qu'à la fin des années 1990 l'ABC est arrivé à une phase de maturité sur le terrain des entreprises, mais en revanche cette tendance est tout à fait évidente dans les discours.

Sous l'influence conjointe des deux facteurs (éclatement des réseaux et maturité de la méthode), trois des chefs de file de l'ABC originel se lancent dans une stratégie de différenciation qui aboutit à la création de trois méthodes dérivées : *time driven ABC*, *feature costing* et MBM (*management by means*).

2.1.2. Trois méthodes dérivées

Nous insistons sur le fait que les critères pour le choix de ces méthodes ont été d'une part l'appartenance de leurs créateurs aux réseaux ABC et d'autre part les références qu'ils font dans leurs discours à la méthode d'origine. Il y a certes des similarités d'ordre techniques (entre les trois méthodes d'abord et ensuite par rapport à l'ABC originel), mais ces aspects sont passés au second plan.

2.1.2.1. Time driven ABC

Le *time-driven ABC* est une méthode très récente. Comme l'affirment Bruggeman et al. (2005) et de La Villarmois et Levant (2007), certains de ses éléments sont présents dans un ouvrage de Kaplan et Cooper paru en 1998 (*Cost and effect : using integrated cost systems to drive profitability and performance*). La méthode proprement-dite est décrite pour la première fois dans un article de 2004 publié dans la *Harvard Business Review* (Kaplan et Anderson, 2004). Ses créateurs sont Robert Kaplan et Steven Anderson, directeur de Acorn Systems, un cabinet de conseil américain. Il faut remarquer donc tout de suite que le *time-driven ABC*, comme cela avait été le cas quelque quinze ans auparavant pour l'ABC, est le produit d'une équipe mixte, réunissant universitaires et consultants.

Comme on pourrait s'attendre, en raison de la jeunesse de cette méthode, les publications qui traitent du *time-driven ABC* sont très peu nombreuses (d'autant plus les publications scientifiques).

Les créateurs de la méthode partent du constat que la mise en place de l'ABC se heurte à des difficultés, dues notamment au coût de ce processus et aux réactions négatives du personnel contraint à participer à la définition des activités et des inducteurs. Le *time-driven ABC* se propose de dépasser ces difficultés en s'appuyant sur les estimations des managers plutôt que sur des enquêtes à large échelle réalisées auprès du personnel. Selon ses créateurs, il fournit également une modélisation plus flexible des coûts et saisit mieux la complexité de l'entreprise.

Kaplan et Anderson (2004) identifient plusieurs problèmes que peut poser la méthode ABC. Ainsi, l'ABC traditionnel (pour reprendre les termes de ces deux auteurs) fonctionne bien s'il est mis en place à une échelle réduite, c'est-à-dire au niveau d'un département, d'une usine ou d'un site. Dès que l'on essaie de l'étendre à des grandes entreprises, le processus de collecte et traitement des données devient très compliqué. Plus généralement, la mise en place de la méthode demande d'importants investissements en temps et en argent qui découragent son adoption. En raison de ces coûts importants, le modèle n'est pas mis à jour assez fréquemment, ce qui met en question sa pertinence même. Pour toutes ces raisons, souvent l'ABC traditionnel ne saisit pas la complexité de l'entreprise. Finalement, un problème plus difficile découle du processus de collecte de données en soi : le calcul du coût des inducteurs néglige la sous-exploitation des capacités (il supposera toujours que les capacités sont utilisées à 100%, ce qui est rarement vrai).

La solution à toutes ces difficultés est le nouvel ABC, que Kaplan et Anderson (2004) opposent à l'ABC traditionnel. Il ne s'agit pas d'abandonner l'approche ABC, qui a apporté beaucoup aux entreprises, mais de la revoir et la simplifier, à travers le *time-driven ABC*.

A la différence de l'ABC traditionnel, fondé sur une analyse détaillé du travail des employés pour déterminer les inducteurs de coûts et calculer la consommation de ces inducteurs par les objets de coût, dans le *time driven ABC* la conception et les calculs sont effectués en grande partie directement par les managers, ce qui apporte plus de rapidité et de souplesse. En même temps, le coût des inducteurs devrait être plus précis, car il se fonde sur des unités de temps.

Telle qu'elle est décrite dans l'article de Kaplan et Anderson, cette méthode comporte plusieurs étapes.

1. Calcul du coût de l'unité de temps (*estimating the cost per time unit of capacity*).

   Par différents moyens, les managers évaluent pour chaque groupe de ressources (département, fonction etc.) la capacité de travail utilisée (capacité normale), qui sera

inférieure à la capacité théorique. Le coût d'une unité de temps est calculé en divisant le coût total nécessaire pour maintenir la capacité théorique par la capacité de travail utilisée. Il en résulte un coût par unité de temps (seconde, minute etc.). Kaplan et Anderson acceptent également d'autres unités de mesure pour la capacité.

2. Evaluation du temps requis par les activités (*estimating the time units of activities*).

   L'étape suivante est de déterminer, par entretiens ou par observation directe, le temps qui correspond à l'inducteur de coût de chaque activité.

3. Calcul du coût des inducteurs (*deriving cost-driver rates*).

   En multipliant le coût d'une unité de temps par le nombre d'unités de temps qui correspondent à chaque inducteur de coût on obtient le coût d'un inducteur. Ce coût des inducteurs sera ensuite utilisé, comme c'est le cas pour l'ABC traditionnel, pour répartir les charges aux objets de coûts. Le coût des inducteurs sera moins élevé que pour l'ABC traditionnel, car il tient compte de la sous-exploitation des capacités de travail.

4. Analyse et contrôle des coûts (*analyzing and reporting costs*).

   Le *time-driven ABC* permet aux managers de calculer et de contrôler le coût de leurs activités, mais également le temps dépensé pour l'accomplissement de ces activités. Ils peuvent également mettre en évidence la différence entre la capacité théorique et la capacité utilisée. Ainsi, ils peuvent envisager des solutions pour réduire le coût de la sous-exploitation des capacités.

5. Mise à jour du modèle (*updating the model*).

   Les managers peuvent facilement actualiser le modèle *time-driven ABC*, une fois mis en place, pour qu'il reflète les changements dans les conditions de l'exploitation : modifications dans la structure des activités, dans le coût des unités de temps ou dans le temps requis par chaque activité etc.

   Kaplan et Anderson recommandent de procéder à des mises à jour chaque fois que des changements dans le fonctionnement de l'entreprise les rendent nécessaires.

Le problème de l'utilisation des capacités de travail avait été déjà souligné par Kaplan et Cooper (1998, p. 111) : « *measuring, creating and managing unused capacity are the heart of activity-based costing* ». La méthode ABC calcule le coût des ressources réellement utilisées et fait ainsi ressortir le coût de la sous-exploitation des capacités (qui se détermine en faisant la différence entre le coût des capacités théoriques de travail et le coût des ressources réellement utilisées).

Le problème de la mesure des capacités de travail (théoriques et réellement utilisées) est très complexe. L'unité de mesure proposée par Kaplan et Cooper (1998) est l'unité de temps, puisque le travail des hommes, mais aussi celui de machines peut se mesurer facilement à travers cette unité (heures de main d'œuvre, heures machine etc.). Toute autre unité de mesure peut être convertie en fin de compte en unités de temps.

Afin de saisir la complexité de l'entreprise, le modèle *time-driven ABC* peut incorporer des équations de temps. Plutôt que de définir des activités séparées pour chaque configuration, on exprime par des équations le coût des inducteurs en fonction des unités de temps nécessaires. Cette démarche peut réduire considérablement le nombre des activités suivies et rend les changements plus faciles à gérer, car il suffira de modifier les équations de temps.

Pour résumer, nous citons Bruggeman et al. (2005), qui considèrent que le *time-driven ABC* est bien adapté aux environnements instables et présente certains avantages importants :

- la mesure des activités en unités de temps réduit les erreurs de mesure,
- l'utilisation des équations de temps permet de simplifier le modèle,
- la mise en place est plus rapide,
- il assure une mise à jour plus facile du système.

Le *time driven ABC* est donc une méthode qui respecte la logique de l'ABC originel ; les innovations qu'elle introduit apparaissent tant au niveau de la mise en place qu'au niveau du calcul proprement dit des coûts.

2.1.2.2. Feature costing

Par rapport à Kaplan ou Johnson, le cas de James A. Brimson est sans doute moins discuté et moins connu. L'explication est simple : le parcours de Brimson s'effectue en dehors du monde universitaire.

Membre du comité exécutif du FASB et consultant chez Coopers & Lybrand, Brimson occupe plusieurs positions au sein du CAM-I ; c'est sous sa présidence que cet organisme crée et diffuse l'*activity accounting* (la version CAM-I de l'ABC). En 1988, Brimson coécrit avec Callie Berliner l'un des ouvrages fondateurs de cette méthode : *Cost management for today's advanced manufacturing : the CAM-I conceptual design*, paru chez Harvard Business School Press.

Par la suite, Brimson signe (ou cosigne) plusieurs ouvrages sur l'ABC où il développe sa propre conception de la méthode (Brimson, 1991), il étend l'approche ABC au contrôle

budgétaire (Brimson et Antos, 1999) ou il propose son application au secteur des services et au secteur non-marchand (Brimson et Antos, 1994). Il fonde à Arlington, au Texas, l'Activity Based Management Institute, dont il est le président.

En analysant le contenu des différents ouvrages publiés par Brimson, nous avons constaté que le concept de *feature costing* (calcul des coûts à partir des caractéristiques), dont il est le créateur et le promoteur, n'apparaît que tardivement, c'est-à-dire en 1999 (Brimson et Antos, 1999). Les ouvrages précédents (déjà cités) n'en font pas mention et parlent d'un ABC tout à fait « traditionnel ». Cette évolution, loin d'être anodine, devrait être mise en relation avec la phase de maturité ou de déclin qu'atteint l'ABC vers la fin des années 1990.

L'article qui décrit pour la première fois le *feature costing* est publié par Brimson en 1998 dans le *Journal of Cost Management*. Sont titre est très parlant : *Feature costing : beyond ABC* (au-delà de l'ABC) et prouve l'intention de Brimson de proposer une nouvelle méthode sans toutefois rompre totalement avec l'ABC.

Brimson reprend les critiques adressées aux systèmes traditionnels de calcul des coûts : orientation vers le passé, manque de réactivité, non respect du principe de contrôlabilité, distorsions dues à l'utilisation de la main d'œuvre directe comme clé de répartition. Ce sont les arguments habituellement utilisés par les promoteurs de l'ABC (et que s'approprient d'ailleurs tous ceux qui proposent de nouvelles méthodes de calcul des coûts – v. l'UVA). Selon Brimson (1998) et Brimson et Antos (1999), l'ABC représente une solution à ces problèmes, mais sa complexité le rend difficile à mettre en pratique.

Le *feature costing* est une approche fondée sur les processus de l'entreprise. Les processus sont formés d'activités et les activités à leur tour sont formées de tâches. Ce sont les caractéristiques (élémentaires) du produit fini qui déterminent les spécificités de la production (c'est-à-dire la structure des activités). Le coût des activités est calculé comme un coût moyen réel et mesure les ressources consommées pour l'accomplissement des activités. Brimson centre son approche sur la création de valeur, qui devrait être à la base de tous les processus et activités de l'entreprise.

La méthode *feature costing* permet de mieux rattacher les activités aux produits et d'isoler les variations de coûts causées par les caractéristiques des produits (Brimson, 1998). Les ambitions de Brimson (1999, p. xii) sont grandes : « le concept de *feature costing* est l'évolution suivante au-delà de l'ABC. L'utilisation du *feature costing* permet de comprendre

la complexité des produits et des services de manière beaucoup plus détaillée. Et ce de telle manière que le coût de maintenance du système en place diminue considérablement ».

Pourtant à notre avis, le *feature costing* est plutôt une méthode de mesure de performances ou de contrôle que de calcul des coûts. D'ailleurs, Brimson (1999) l'associe dans son ouvrage à l'*activity based budgeting* (ABB – l'application de l'ABC au contrôle budgétaire). « Utilisé avec l'ABB, le *feature costing* cherche à identifier la variation des processus déterminée par les contraintes ou les conditions (par les caractéristiques) des produits ou services individuels. Cette connaissance des caractéristiques permet à l'organisation de comprendre et de minimiser les variations, ce qui aboutit à des coûts plus prévisibles et mieux contrôlables » (Brimson et Antos, 1999, p. 10).

Le *feature costing* répartit les coûts aux activités et aux produits et services à la base des caractéristiques de ces produits ou services. Les caractéristiques sont les tâches spécifiques ou les étapes supplémentaires qui influencent le coût d'une activité (Brimson et Antos, 1999).

La finalité est de déterminer comment les processus varient sous l'influence des caractéristiques spécifiques des produits ou des services donnés. La connaissance des caractéristiques et de leur impact sur les coûts devrait permettre à l'organisation de minimiser la variation de ces coûts et de rendre donc les coûts prévisibles et plus faciles à gérer. D'une part, les caractéristiques sont des éléments majeurs qui influencent le coût final du produit ou du service. D'autre part, elles sont importantes pour le client, car elles sont associées à diverses fonctions, utilisations etc. du produit ou du service en question.

Le *feature costing* fait la liaison entre le système budgétaire et les objectifs stratégiques en identifiant les causes des variations des processus de l'entreprise. Cela permet de calculer ensuite le coût de ces variations. La clé pour contrôler les coûts est finalement de réduire la variabilité à tous les niveaux de l'organisation.

La méthode *feature costing* s'appuie sur trois principes fondamentaux (Brimson et Antos, 1999) :

1. La structure des processus et la quantité de travail déterminent une certaine structure des coûts.

   Dans le *feature costing*, le fonctionnement de l'organisation est modélisé par des processus. Un processus se définit comme un travail organisé qui vise à transformer des inputs dans des outputs prédéfinis. Les ressources sont les facteurs de production

nécessaires pour l'accomplissement du processus et dépendent directement des caractéristiques du travail à réaliser.

Brimson et Antos (1999) utilisent parfois les concepts de processus et d'activité de façon interchangeable.

Le coût d'un processus (ou d'une activité) est la somme des coûts de toutes les ressources (c'est-à-dire des facteurs de production) qui participent à l'accomplissement du processus.

2. La variation des coûts est une conséquence directe de la variation des processus.

   Pour qu'un processus produise de la valeur, il faut que l'output ait de la valeur pour les clients. Une fois un processus mis en place, il devient difficile à modifier. Pourtant, les demandes des clients concernant les caractéristiques des produits ou des services changent sans cesse, ce qui conduit inévitablement à la variation des processus.

   Cette variation des processus détermine la variation des coûts. Expliquer et minimiser la variation des processus est un principe fondamental du *feature costing*.

   En outre, la variation des processus s'accompagne de la variation des outputs, ce qui peut poser des problèmes au niveau des clients, qu'ils soient internes ou externes. Cela entraîne des coûts supplémentaires, que les systèmes de contrôle de gestion traditionnels n'arrivent pas à identifier.

3. La variation des processus a trois origines différentes :
   - mauvaise exécution des processus ; le non respect des procédures entraîne des coûts. Il faut donc évaluer constamment l'exécution de tous les processus pour identifier les éventuels dysfonctionnements.
   - caractéristiques des produits ou des services ; c'est le facteur principal d'influence. La production sera efficiente si elle utilise les capacités existantes (c'est-à-dire le potentiel des processus déjà en place). A l'inverse, un produit dont les caractéristiques nécessitent des modifications dans les processus existants déclenche des bouleversements et par conséquent la hausse des coûts. Il est important de connaître et d'évaluer l'impact de chaque caractéristique.
   - les demandes des clients et les circuits de distribution ; certains clients peuvent exiger des produits ou des services à caractéristiques particulières, ce qui modifie les processus normaux de production et de fabrication et engendre des coûts supplémentaires.

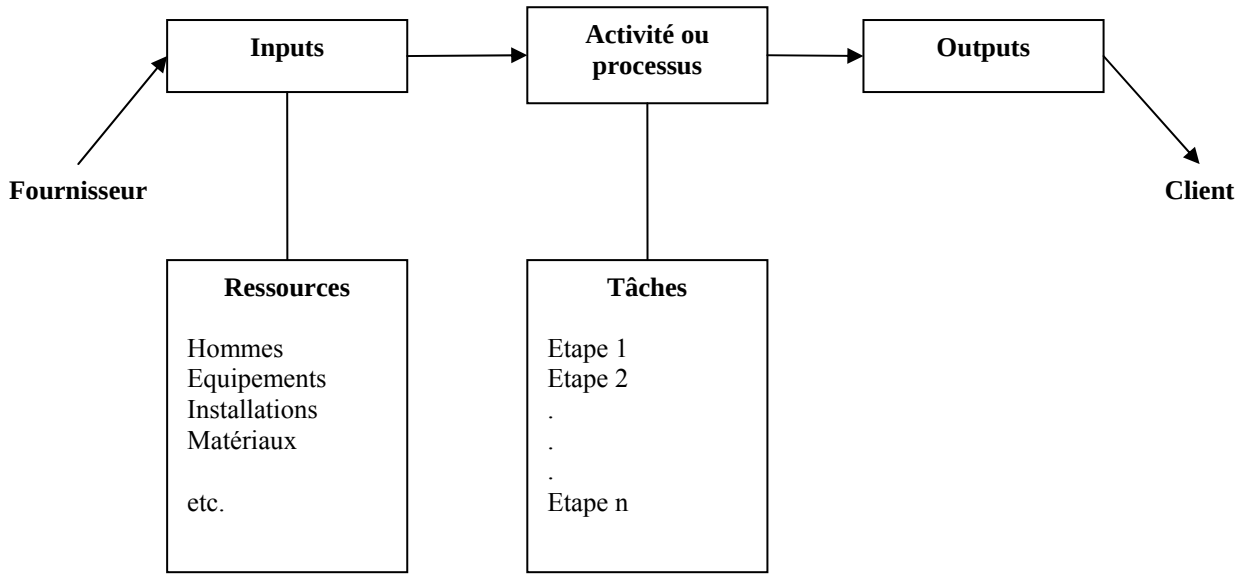


Figure 13 : Modélisation par des processuss

La figure 13 présente de manière schématique la modélisation par les processus, telle que la voient les deux auteurs.

Pour la mise en place du *feature costing*, Brimson et Antos (1999) proposent une démarche à sept étapes :

1. identifier les caractéristiques du produit,
2. déterminer les activités associées à chaque caractéristique (et leur succession),
3. calculer le coût de chaque activité ; c'est un coût moyen basé sur les performances réelles,
4. déterminer quelles sont les caractéristiques (dans la gamme de produits ou de services) qui provoquent une variation des processus ; pour chaque caractéristique on identifie plusieurs sous-catégories qui correspondent à des variantes différentes de produit,
5. calculer le niveau de variation générée par ces caractéristiques,
6. rattacher ces caractéristiques aux références produites,
7. calculer le coût des produits ; d'abord on établit une liste des activités qui participent au produit en question ; ensuite le coût moyen de chaque activité est ajusté en fonction des caractéristiques du produit ; c'est ce coût ajusté qui participe finalement au calcul du coût du produit.

Le *feature costing* emprunte à l'ABC des concepts (comme celui d'activité), mais également les phases initiales de sa mise en place (comme le calcul du coût des activités). L'originalité de la méthode consiste à définir le coût des activités comme un coût réel moyen

et ensuite à répartir ce coût aux produits sur la base des caractéristiques des produits. La méthode permet de déterminer facilement les écarts de coûts dus à la variation des processus, car elle part d'un coût moyen ajusté ensuite en fonction des différentes variations.

Selon son créateur, le *feature costing* devrait permettre aux organisations de comprendre les causes de la variation de leurs coûts, afin de la réduire ou l'éliminer. Des décisions pertinentes et fiables pourront être prises en fonction des sources de variation.

2.1.2.3. Management by means

A la différence des créateurs des deux autres méthodes, qui affirment leur filiation avec l'ABC originel, Johnson utilise une stratégie de rupture. D'ailleurs il serait intéressant de présenter avant tout le parcours singulier et controversé de Johnson.

Johnson commence sa carrière scientifique comme historien de la comptabilité. Entre 1968 et 1987 il publie des articles et des ouvrages en histoire ; il est président de l'Academy of Accounting Historians de 1982 à 1983. Il fait partie du courant de recherche dominant, positiviste et rationaliste, avec des influences néoclassiques (cf. Loft, 1995).

Vers 1982 Johnson entre en contact avec Robert Kaplan, à l'époque professeur à Carnegie-Mellon[32], avec qui il coécrira le *Relevance lost*, publié en 1987. La thèse principale de cet ouvrage est étayée par de nombreux arguments historiques puisés dans les recherches déjà effectuées par Johnson sur l'évolution de la comptabilité de gestion aux USA.

En parallèle, il étudie le cas Weyerhauser, entreprise qui dispose dans les années 1980 d'un système original de répartition des charges indirectes ; ce cas fait l'objet d'une publication en 1987 et constitue l'un des piliers sur lesquels l'ABC est construit.

Par la suite, Johnson tente de moduler ses propos pour répondre à certaines critiques, notamment celles qui rappellent l'importance de l'organisation du travail et de la satisfaction des clients, aspects ignorés par l'ABC (Nguyen, 2005). Progressivement, Johnson prend de la distance par rapport à l'école de Harvard, ce qui transparaît des articles qu'il écrira à partir de 1988.

L'évolution de la pensée de Johnson se concrétise dans un nouvel ouvrage, qu'il signe cette fois seul : *Relevance regained ; from top-down control to bottom-up empowerment* (The Free Press, 1992). Il propose de remplacer la gestion par les chiffres (c'est-à-dire les données comptables) par une gestion directe des processus. La flexibilité et l'adaptabilité sont la clé de la compétitivité de toute entreprise, et on peut y arriver uniquement en donnant pleins pouvoirs aux salariés pour améliorer les processus : « donner aux salariés le pouvoir de

[32] Nous rappelons que c'est en 1984 que Robert Kaplan sera nommé à l'université de Harvard.

résoudre les problèmes et d'améliorer constamment les résultats des processus » (Johnson, 1992, p. viii). Les méthodes modernes de management tels que le TQM (*total quality management*) ou le juste-à-temps devraient y jouer un rôle important. Les nouvelles idées de Johnson sont pourtant loin de faire l'unanimité. Certains auteurs lui reprochent son soutien inconditionnel pour le TQM (Ezzamel, 1994), d'autres son biais managérial (Williams et al., 1994) ou sa perspective ancrée dans le capitalisme occidental (Yuthas et Tinker, 1994).

Plus tard, Johnson entre en contact avec les managers d'une usine Toyota aux Etats-Unis ; il rencontre également Anders Bröms, un consultant suédois fondateur de SAM Consulting (Samarbetande Konsulter AB), qui travaille avec Scania. D'ailleurs, SAM Consulting était déjà mentionné dans (Johnson, 1992, p. 147), ce qui donne à penser que la relation entre Johnson et ce cabinet de conseil est plus ancienne.

Sous l'influence de ces collaborateurs, Johnson est amené à développer une vision plus systémique et organique de l'entreprise, ce qui aboutit à un nouvel ouvrage publié en 2000 chez The Free Press, *Profit beyond measure : extraordinary results through attention to work and people* et cosigné avec Bröms. C'est dans cet ouvrage qu'est lancée la méthode MBM proprement dite, même si ses germes étaient déjà présents dans (Johnson, 1992).

Les influences subies par Johnson au long de son parcours sont multiples et proviennent tant du monde de la gestion que d'autres disciplines relativement éloignées (Johnson, 2002; Nguyen, 2005). Ainsi, dans le monde de la gestion, Johnson embrasse les idées de certains gourous du management (Senge, Deming etc.), notamment ingénieurs impliqués dans la gestion de la production ou consultants en gestion de la qualité. Ces idées se réfèrent à la possibilité de faire disparaître les frais généraux en organisant mieux la production, mais aussi à la nécessité d'accorder plus d'attention à la satisfaction des clients.

Parmi les influences extérieures à la gestion, nous pouvons mentionner celle de Gregory Bateson, anthropologue, psychologue et ethnologue, celle d'un architecte (Christopher Alexander) et, dans un genre plus exotique, certains principes empruntés au bouddhisme ou aux arts martiaux japonais.

Johnson revient lui-même sur son parcours sinueux dans un article récemment publié (Johnson, 2002). Il y décrit l'évolution de sa pensée, qui se dirige d'une vision de comptable et d'économiste universitaire vers une pensée systémique. Finalement, la solution qu'il propose est celle qui est donnée dans (Johnson et Bröms, 2002), à savoir considérer et gérer l'entreprise comme un système vivant.

Pour Johnson, le système de gestion des coûts fait partie de l'ensemble des processus de l'entreprise, il n'est pas seulement un artifice comptable. Le fonctionnement des entreprises ne peut être mesuré à l'aide d'indicateurs quantitatifs, comme essaient de le faire les systèmes contemporains de gestion des coûts, systèmes essentiellement mécaniques. L'avenir appartient aux organisations qui abandonnent les outils de la comptabilité de gestion et tournent leur attention vers l'organisation du travail. Pour reprendre la formule de Johnson (2002, p. 19), il faut « arrêter de gérer les résultats et, à la place, gérer les moyens ».

Johnson et Bröms (2002) opposent la méthode MBM (*management by means*) à ce qu'ils appellent (d'une façon suggestive) le MBR (*management by results*). Ils proposent donc une gestion centrée sur les moyens de production et les processus, qui ne vise pas, comme la gestion par les résultats (MBR) l'amélioration avant tout des résultats financiers. La méthode MBM s'inspire des principes qui régissent le monde vivant, elle essaie de remplacer une vision mécanique de l'entreprise par une vision organique (l'entreprise n'est plus une machine, mais un organisme vivant).

Nous insisterons ici uniquement sur le volet de cette méthode qui concerne le calcul des coûts (le calcul par ligne de commande), sans trop détailler la philosophie générale et la démarche du MBM.

Par ailleurs, les deux auteurs (Johnson et Bröms) ont l'ambition de proposer non seulement une méthode de calcul des coûts, mais une nouvelle méthode de gestion, fondée sur un mode de pensée innovateur. Leur projet est dévoilé dès la première page de l'introduction (Johnson et Bröms, 2002, p. 17) : « les dirigeants d'entreprise peuvent dégager des bénéfices plus substantiels et plus pérennes s'ils organisent le travail suivant les principes d'organisation systémique répandus dans la nature et cessent de forcer le travail via des objectifs quantitatifs ».

Pour le calcul des coûts, les deux auteurs proposent une méthode mise au point par le cabinet où travaille Bröms (SAM Consulting), appelée méthode de la ligne de commande, qu'ils opposent d'emblée à l'ABC : « à l'inverse de la méthode ABC qui apparut aux Etats-Unis, la méthode de la ligne de commande […] n'était basée ni sur un modèle de contrôle de gestion, ni sur un modèle de contrôle des coûts » (Johnson et Bröms, 2002, p. 205). Tout en admettant une similarité apparente entre les deux méthodes, ils affirment que « la plupart des gens ne sont pas conscients de l'énorme différence qui existe entre l'analyse de la rentabilité à

la ligne de commande et l'imputation des coûts basée sur les activités selon la méthode ABC » (Johnson et Bröms, 2002, p. 206).

L'analyse à la ligne de commande « diffère radicalement de la méthode ABC d'imputation des coûts basée sur les activités en ce sens qu'elle n'affecte pas les coûts indirects aux produits, aux clients, aux services, aux régions ou à toute autre source de coût indépendante. Au contraire, elle trace ces coûts indirects à la ligne de commande en une seule étape » (Johnson et Bröms, 2002, p. 206). « La méthode d'affectation des coûts indirects aux finalités ultimes pour lesquelles ces coûts sont déployés s'oppose à l'approche traditionnelle de la méthode ABC qui associe les coûts indirects aux objets sources de coûts » (Johnson et Bröms, 2002, p. 210). La figure 14, extraite de l'ouvrage de Johnson et Bröms, présente d'une manière comparative les différentes techniques de calcul des coûts.

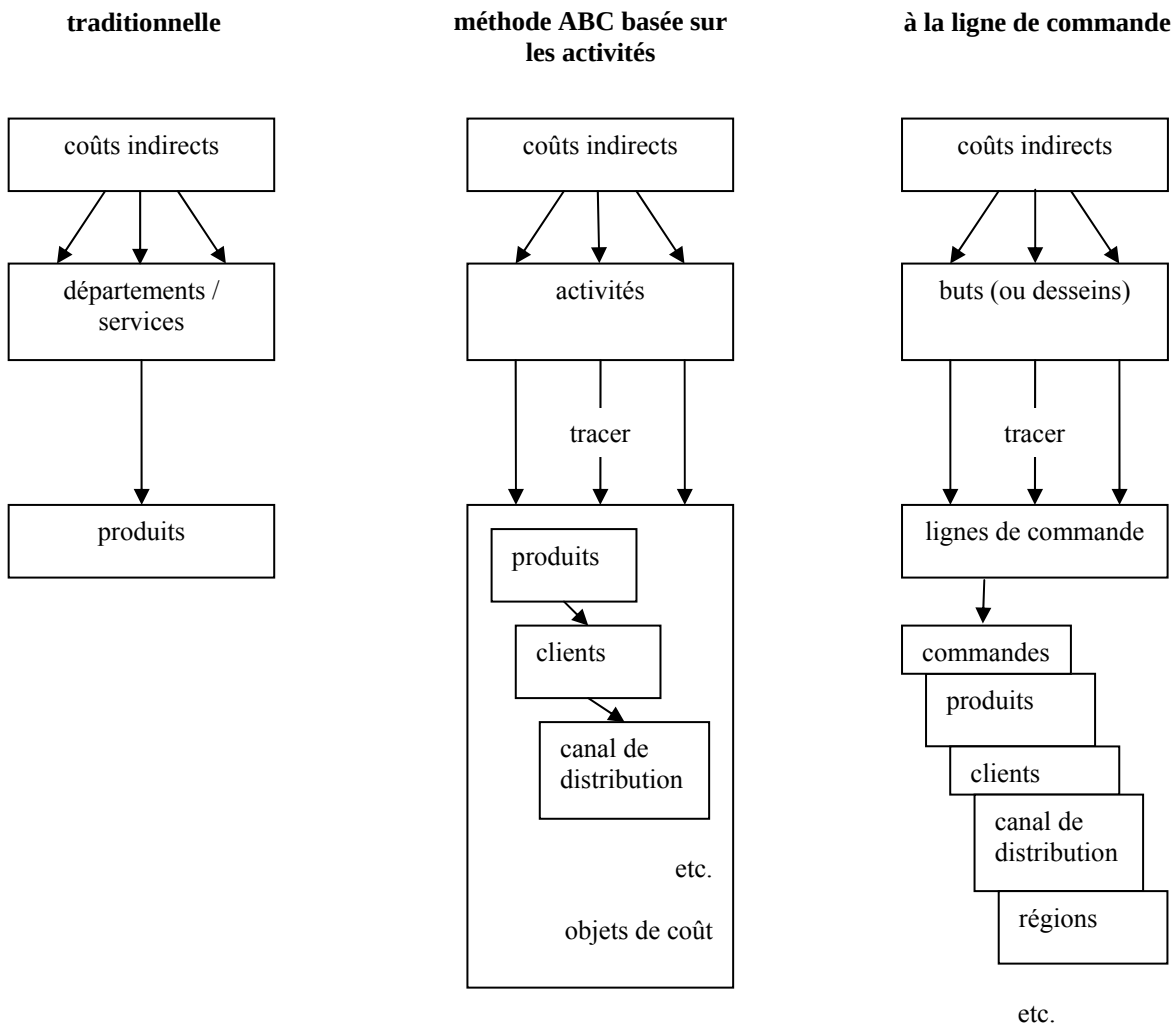


Figure 14 : Techniques d'établissement des coûts

Néanmoins, les rapports entre SAM Consulting (le cabinet de Bröms) et l'ABC sont plus complexes (et la rupture moins évidente) qu'ils n'apparaissent au premier abord.

A la fin des années 1980, en prenant connaissance de la méthode ABC à travers les nombreuses publications sur le sujet, les consultants de SAM Consulting y reconnaissent des caractéristiques des systèmes de comptabilité de gestion qu'ils mettent eux-mêmes en place (Kaplan, 1998). Le cabinet entre alors en contact avec Kaplan et Cooper pour entamer une collaboration et leur fournit par la même occasion des informations sur le calcul des coûts chez Kanthal, une entreprise industrielle suédoise ; cela aboutira à une étude de cas (très connue) rédigée par Kaplan. A la suite de cette collaboration, SAM Consulting se spécialisera dans des projets ABC (Johnson, 1992; Kaplan, 1998). Le site web du cabinet (www.sam.se) confirme ces informations, car il fait remonter l'activité de conseil en ABC à la fin des années 1980, c'est-à-dire immédiatement après l'apparition de la méthode.

Aujourd'hui il semble que SAM Consulting ait orienté ses efforts exclusivement vers la promotion du MBM, méthode sans doute plus porteuse car le cabinet en a l'exclusivité. L'activité de conseil et formation dans le domaine de l'ABC existe encore, mais elle est désormais regroupée au sein d'une entité appelée l'Institut ABC (ABC-Institutet), qui reste associé à SAM Consulting.

Nous avons vu comment Johnson et Bröms se positionnent par rapport à l'ABC ; maintenant nous essayerons d'expliquer en quoi consiste leur méthode.

Le principe de base est que la liaison entre le client et l'entreprise se manifeste au niveau de la ligne de commande et par conséquent c'est à ce niveau qu'il faudrait mesurer la rentabilité. Par ailleurs l'information sur la rentabilité de la ligne de commande est présentée comme étant la seule compatible avec le MBM.

L'idée du calcul de la rentabilité par ligne de commande appartient à un ingénieur, Sten Drakenberg, qui invente la méthode dans les années 1950 et la perfectionne par la suite. La méthode des lignes de commande est utilisée pendant un certain temps chez Ericsson ; ensuite, dans les années 1970, elle devient le produit phare du cabinet que Drakenberg fonde avec Bröms (SAM Consulting).

Cette méthode utilise un objet de coût particulier (la ligne de commande) et prétend éviter toute imputation arbitraire des charges indirectes par un suivi précis de ces charges jusqu'à la ligne de commande. Ce suivi est possible grâce à la connaissance exhaustive des processus techniques déployés au sein de l'entreprise.

Le point le plus délicat de la méthode, et Johnson et Bröms (2002) le reconnaissent, est de rattacher les charges indirectes aux lignes de commande. La procédure est assez complexe et suppose de classifier au préalable ces charges en trois catégories suivant leurs objectifs :

- coûts qui alimentent le volume d'activité des affaires courantes,
- coûts liés au fonctionnement des structures et des systèmes mis en place (c'est-à-dire coûts des services de support),
- coûts qui financent le développement à venir.

Ensuite, « les coûts indirects sont tracés jusqu'à chaque ligne de commande suivant des facteurs communs dont les proportions reflètent la quantité de travail nécessaire pour satisfaire chacun de ces objectifs » (Johnson et Bröms, 2002, p. 208) ; il s'agit des trois objectifs déjà mentionnés – soutenir l'activité courante, financer le fonctionnement des structures ou financer le développement. Les coûts indirects sont donc « tracés et imputés jusqu'aux lignes de commande proportionnellement à l'intensité d'effort, de travail ou de ressource que chaque ligne requiert en fonction de chaque objectif précité » (Johnson et Bröms, 2002, p. 209).

Le rattachement proprement dit des charges aux lignes de commande se fait à l'aide de clés de répartition, tout comme dans les méthodes traditionnelles ou l'ABC. Il nous paraît édifiant de rappeler ici les clés que les auteurs de la méthode préconisent, clés qui n'ont rien d'original :

- pour les coûts qui financent les activités courantes – nombre d'unités produites, nombre de composants utilisés, nombre d'heures de main d'œuvre etc.,
- pour les coûts qui financent les structures – nombre de composants, nombre de familles de produits, nombre de variantes de chaque produit, nombre de points de vente, nombre de négociants, nombre de clients,
- pour les coûts qui financent le développement – nombre de nouveaux produits, nombre de nouveaux négociants, nombre de nouveaux clients etc.

Le calcul des coûts pour tout autre objet de coût (produit, client etc.) se fait par l'agrégation des informations par ligne de commande.

Johnson et Bröms considèrent que cette méthode qui rattache les coûts indirects aux lignes de commande est plus fiable et offre plus de précision que les méthodes traditionnelles (y compris l'ABC).

Selon eux, la méthode des lignes de commande présente un grand potentiel en tant qu'outil de gestion. Elle conçoit les coûts comme des éléments ayant une finalité (à savoir les trois objectifs) et tout programme d'amélioration de la rentabilité devrait tenir compte de cette finalité. « Analyser la rentabilité au niveau des prises de commande détourne l'attention de la direction des abstractions quantitatives et l'attire sur le travail réel qui unit l'entreprise avec chacun de ses clients » (Johnson et Bröms, 2002, p. 229). La méthode des lignes de commandes est décrite comme le « futur de l'analyse de rentabilité » (Johnson et Bröms, 2002, p. 211). Cette méthode devrait permettre, à la différence des techniques habituelles de la comptabilité de gestion, de comprendre l'efficacité de l'ensemble des activités de l'entreprise.

En calculant le résultat pour chaque ligne de commande, on peut identifier les commandes bénéficiaires et les commandes déficitaires et prendre les décisions qui s'imposent. En cumulant les lignes de commandes, on peut appliquer le même type de raisonnement pour d'autres objets de coût (par exemple les clients, les produits ou les régions).

L'un des avantages de cette méthode est que le contrôleur de gestion peut, s'il le souhaite, approfondir son analyse jusqu'au niveau élémentaire, qui est la ligne de commande. En revanche, la comptabilité de gestion classique (y compris l'ABC) permet de calculer uniquement des rentabilités moyennes par produit et par client, sans détailler ces chiffres.

La méthode des lignes de commande met en relation les coûts avec leurs finalités économiques réelles. Elle est focalisée sur le travail réel qui unit l'entreprise avec ses clients, ce qui orientera les actions des managers vers une meilleure satisfaction de ceux-ci. Cela conduira également à une meilleure maîtrise des méthodes et des processus technologiques et finalement vers une amélioration durable de la rentabilité.

Cette méthode est fondée sur une représentation particulière de l'entreprise : « chacune des lignes de commande amène à considérer l'ensemble comme un système vivant au sein duquel chaque tâche est accomplie pour satisfaire un but défini par le client et nécessaire à la survie du système, au sein duquel le travail s'écoule en flux continu et équilibré au rythme de la demande des clients, et au sein duquel chaque produit anticipe les besoins potentiels des clients avant qu'ils ne les aient exprimés » (Johnson et Bröms, 2002, p. 229).

Appréhender la rentabilité sur la base du rapport entre les coûts et leurs finalités devrait assurer une meilleure flexibilité et adaptabilité à l'entreprise. L'entreprise apparaît ici comme un système vivant, soumis, comme tout élément naturel, à des cycles.

Cette approche de la rentabilité, et plus généralement du fonctionnement de l'entreprise, vise à améliorer sa capacité à satisfaire les besoins des clients. Il s'agit de la philosophie du MBM, dont la méthode des lignes de commande fait partie intégrante.

Pour compléter cette description, nous citons à nouveau in extenso les deux auteurs de la méthode. « L'analyse de la rentabilité des lignes de commande amène les dirigeants à voir l'entreprise comme un ensemble complexe de relations. Elle souligne le fait qu'une entreprise est un tout qui nécessite la contribution de chacune de ses parties sous la forme de travail discipliné. Elle demande par là même aux dirigeants de maîtriser des méthodes qui traitent les dépenses comme des objectifs plutôt que comme des objets. Elle rejette les méthodes de gestion rapides et faciles qui ont pour but d'atteindre, sans réfléchir, des objectifs quantitatifs et appelle au contraire à un état de conscience qui a été perdu lorsque nous avons réduit les caractéristiques des systèmes naturels à des simples quantités. L'information provenant de l'analyse de rentabilité à la ligne de commande met en exergue les principes d'interrelation, de proximité et de congruence. Elle présente les dépenses et les bénéfices comme émergeant des relations entre différentes parties d'un système vivant. Une entreprise cultive ces relations en portant son attention sur la maîtrise des méthodes qui imitent les principes présents au sein des systèmes naturels » (Johnson et Bröms, 2002, p. 234).

Pour notre part, il nous semble que l'originalité de la méthode proposée par Johnson et Bröms (2002) est discutable et nous approuvons Mévellec (2005) qui classe le volet calcul des coûts du MBM dans la famille des méthodes basées sur des activités, tout en retenant deux éléments distinctifs :

1. regroupement des activités dans trois processus majeurs – activités courantes, développement des activités futures et finalement activités de soutien,
2. utilisation d'un objet de coût particulier, à savoir la ligne de commande (combinaison entre le produit et le client).

La calcul des coûts par ligne de commande reflète la vision d'un ingénieur sur la gestion : pour mieux gérer, il suffit de calculer des coûts précis. Ces coûts précis sont obtenus par l'analyse des processus et la décomposition des transactions créatrices de valeur jusqu'à leur élément le plus simple : la ligne de commande. Cela n'est pas sans rappeler dans le

contexte français les desiderata de la méthode UVA, une autre méthode d'ingénieurs : calculer le bénéfice de chaque facture (Fievez, 1993; Fievez et Zaya, 1993). En outre, l'UVA, tout comme le calcul par ligne de commande, s'appuie sur une étude approfondie des processus techniques à l'œuvre dans l'entreprise dans le but d'obtenir un coût exact.

2.1.3. Diffusion et différenciation de l'ABC

L'idée que nous essayons de défendre ici est que l'ABC est une innovation arrivée à la fin des années 1990 à une phase de maturité et qui subit depuis une stratégie de différentiation.

L'ABC est-il une innovation ? Oui, car « une innovation est une idée, une pratique ou un objet qui est perçu comme nouveau par un individu ou un acteur susceptible de l'adopter » (Rogers, 2003, p. 12). Du point de vue du comportement humain, il importe peu si une idée est objectivement nouvelle ; c'est la perception d'une idée comme nouvelle qui déterminera les réactions des acteurs. Les débats autour de la véritable nouveauté de l'ABC n'ont donc pas leur place ici (cf. Malmi, 1999; Alcouffe et al., 2003)

En outre, il est difficile d'ignorer l'aspect marketing, d'autant plus que toutes les méthodes dérivées de l'ABC sont développées en coopération avec des cabinets de conseil, qui jouent un rôle actif dans leur promotion et leur diffusion.

2.1.3.1. Le marché et l'infrastructure d'une innovation

Pour commencer, dans l'absence de recherches sur la diffusion des trois méthodes dérivées (car trop jeunes), nous nous sommes intéressé à la littérature qui traite de la diffusion et la mise en œuvre de l'ABC originel. Les cadres théoriques mobilisés à cet effet sont très divers, mais les théories de l'innovation et la contingence restent de loin les plus fréquents :

- modèles de diffusion des innovations, tels que ceux de Rogers (2003), Abrahamson (1991) et autres – dans (Malmi, 1999), (Alcouffe et al., 2003), (Bjørnenak, 1997b) etc.[33] ;
- théorie de la contingence – mobilisée (au moins de façon implicite) dans (Gosselin, 1997), (Anderson et Young, 1999), (Krumwiede, 1998) etc. ;
- contingence culturelle – dans (Brewer, 1998) ;
- théorie de la structuration de Giddens – dans (Jones et Dugdale, 2002) ;
- perspectives critiques – dans (Armstrong, 2002) ;
- théorie de l'acteur-réseau (*actor-network theory*) – dans (Alcouffe et al., 2008).

[33] Voir (Gosselin et Pinet, 2002) pour une discussion détaillée de ce type de recherches.

Notre travail suivra la voie tracée par les recherches de la première catégorie, car nous appliquons au cas de l'ABC originel un modèle de diffusion des innovations, celui de Brown (1981) ; nous mettrons ainsi en exergue le rôle joué par l'offre d'innovations, avec les aspects marketing qu'elle implique.

La recherche sur la diffusion des innovations et en particulier la recherche sur la diffusion de l'ABC (en tant qu'innovation) font l'objet de nombreuses critiques :

a. biais pro innovation (Downs et Mohr, 1976; Van de Ven, 1986; Abrahamson, 1991; Rogers, 2003). La recherche sur la diffusion adopte une attitude favorable envers l'innovation et suggère que celle-ci devrait être diffusée (rapidement) et adoptée par tous les membres du système social considéré ; l'innovation ne devrait ni être modifiée par ceux qui l'adoptent, ni rejetée. C'est une critique qui concerne spécialement les recherches sur l'ABC (Malmi, 1999).
b. l'offre d'innovations est négligée (Brown, 1981). La recherche se concentre trop sur la diffusion et l'adoption (c'est-à-dire la demande d'innovations) et ignore souvent l'offre d'innovations (*supply side*). Cela s'explique en partie par le fait qu'il s'agit d'un domaine inclassable, situé à la confluence du marketing, de l'ingénierie et de l'économie, pour l'étude duquel il est difficile de trouver les outils appropriés.

   La grande majorité des travaux sur la diffusion de l'ABC ne font pas exception, puisqu'ils étudient seulement le processus d'adoption de la méthode par les entreprises et négligent le rôle des vendeurs et des promoteurs des méthodes – cabinets de conseil, universitaires etc. – (Bjørnenak, 1997b; Malmi, 1999). Les cadres conceptuels mobilisés sont relativement variés (Gosselin et Pinet, 2002) : des cadres spécifiques à la comptabilité de gestion (Shields et Young, Anderson) ou des modèles plus généraux de diffusion des innovations (Daft, Damanpour ou Abrahamson). Aucun de ces modèles, excepté celui d'Abrahamson (1991), ne prend en considération l'offre d'innovations (c'est-à-dire le rôle actif joué par les réseaux qui ont lancé et promu l'ABC).

   La littérature sur la diffusion de l'ABC est essentiellement anglo-saxonne, mais on pourrait faire le même reproche à la recherche entreprise par Alcouffe et al. (2003), qui mobilisent le cadre théorique de Rogers (2003) pour étudier la diffusion en France de trois innovations managériales (ABC, contrôle budgétaire et méthode GP).
c. les problèmes sociaux sont présentés comme étant uniquement dus aux comportements des individus (Rogers, 2003). La recherche tend à présenter le point de vue des entités qui favorisent la diffusion ; les modèles de diffusion sont conçus pour mesurer le succès ou

l'échec des individus dans le système et non pas le succès ou l'échec du système qui propage les innovations.

d. difficulté de mesurer les délais et d'identifier la cause de l'adoption (Rogers, 2003). Le temps et la causalité sont des éléments essentiels dans la diffusion des innovations, mais ils sont parfois impossible à évaluer.
e. les chercheurs n'accordent pas suffisamment d'attention aux conséquences des innovations (Brown, 1981; Rogers, 2003). Ces conséquences sont liées au développement des innovations et à leur implantation parmi les individus.

Dans sa revue de la littérature sur les innovations, Brown (1981) fait clairement la distinction entre la perspective focalisée sur l'adoption (*adoption perspective*), qu'il considère comme l'approche dominante, et la perspective focalisée sur le marché et l'infrastructure (*market and infrastructure perspective*), qui met l'accent sur l'offre d'innovations. Il présente les deux perspectives comme étant complémentaires.

Pour sa part, Brown (1981) essaie d'offrir une image complète du processus de diffusion des innovations, en associant plusieurs points de vue différents : le marché et l'infrastructure, l'adoption (qui est l'approche traditionnelle), et finalement le développement des innovations qui apparaît comme un corollaire des deux premières perspectives.

Dans ce contexte, le processus de diffusion comporte trois étapes :

1. mise en place des entités qui diffuseront l'innovation (*establishment of diffusion agencies*) ; ces entités peuvent être des entreprises, des consultants, des ONG etc.,
2. mise en place de l'innovation (*establishment of the innovation*) ; cette étape comprend les actions accomplies en faveur de la diffusion et l'adoption de l'innovation,
3. adoption de l'innovation ; c'est ce qu'étudie le courant dominant de recherche.

Ces étapes ne se succèdent pas nécessairement dans cet ordre et elles peuvent être simultanées.

Il nous semble que pour les buts de notre recherche une approche centrée sur l'offre d'innovations – c'est-à-dire, pour reprendre les termes de Brown (1981), le marché et l'infrastructure des innovations – serait la mieux adaptée. Une telle approche étudie le processus par lequel les innovations deviennent disponibles et les conditions d'adoption font leur apparition (Brown, 1981) ; elle prend en considération donc les deux premières étapes du processus de diffusion. L'attention du chercheur ne porte plus sur les entités qui adoptent l'innovation, mais se déplace vers la diffusion active de celle-ci et les acteurs qui y participent

(ce que Brown appelle *diffusion agency*). Les actions de ces derniers ont une influence décisive sur la diffusion ultérieure de l'innovation.

Aussi, le modèle de Brown emprunte-il beaucoup au marketing, en mobilisant des concepts tels que le cycle de vie des produits, le marketing mix etc. L'auteur affirme clairement que la mise en place des entités qui diffuseront l'innovation et les actions que celles-ci entreprennent sont des aspects du marketing de l'innovation.

La première étape de la diffusion concerne la mise en place des entités qui lancent l'innovation, qui la rendent disponible pour le public. C'est cette mise en place (en termes de temps et de lieu) qui détermine les principales caractéristiques du schéma de diffusion.

Brown (1981) identifie plusieurs processus, chacun associé à une structure organisationnelle différente des entités impliquées : les deux cas extrêmes sont la diffusion par une structuré centralisée et la diffusion par une structure décentralisée.

L'ABC originel est lancé par des entités qui ont une structure particulière. Elles sont regroupées dans deux réseaux (Harvard et CAM-I) qui inventent la méthode et ensuite essayent de la promouvoir. Les enjeux financiers deviennent vite assez importants, car les personnages-clé s'engagent tous dans des activités de conseil (seuls ou en collaboration avec des cabinets). Il est difficile de désigner précisément les entités qui initient la diffusion de l'ABC, car leur structure et leurs interrelations restent très floues. Parmi ces entités il y a des universitaires ou des universitaires-consultants (Johnson, Kaplan, Cooper), des consultants (Brimson, Berliner), le CAM-I, la Harvard Business School, des cabinets d'audit (KPMG, Ernst & Young etc.).

Le réseau Harvard et le CAM-I agissent de pair pour diffuser la nouvelle méthode. Cela permet à Kaplan de se faire connaître, d'attirer l'intérêt du monde des entreprises et donc d'agrandir son réseau (Jones et Dugdale, 2002).

La méthode ABC, initialement adaptée aux contextes locaux où elle est née (les entreprises John Deere, Weyerhauser, Schrader Bellows etc.) devient un système expert abstrait, prêt à être promu et diffusé à large échelle (Jones et Dugdale, 2002) par les consultants ou à travers des logiciels ERP. L'ABC apparaît ainsi comme un « ensemble de principes auto-suffisant et cohérent, qui intègre la théorie et la pratique » (Jones et Dugdale, 2002, p. 125).

La deuxième étape se réfère aux stratégies utilisées pour induire l'adoption de l'innovation. Les entités mises en place au cours de la première étape deviennent des relais pour la diffusion de l'innovation dans le milieu environnant.

La stratégie de diffusion comporte quatre dimensions principales qui se trouvent en interaction (Brown, 1981) et que l'on peut rapprocher du marketing mix :

1. le développement de l'infrastructure et du potentiel organisationnel ; c'est un moyen d'assurer ou améliorer l'utilisation ou l'adoption de l'innovation. Les acteurs qui lancent l'innovation (*diffusion agency*) peuvent implanter leur propre infrastructure ou utiliser le potentiel existant d'autres entités publiques ou privées.
2. le prix qu'il faut payer pour avoir accès à l'innovation. La valeur monétaire associée à l'innovation est dans une certaine mesure intrinsèque. En général, plus le prix sera élevé, moins l'adoption de l'innovation par la population ciblée sera importante. Les stratégies de prix sont celles bien connues en marketing : écrémage, pénétration etc.
3. la communication promotionnelle, qui vise à informer ceux qui sont susceptibles d'adopter l'innovation (clients potentiels). La communication inclut l'ensemble des informations émises par les entités qui ont initié la diffusion afin de faire connaître l'innovation et ses caractéristiques. L'impact de ces informations sur la décision d'adoption et sur les schémas d'adoption qui en résultent varie en fonction des canaux utilisés, de la source des informations, du contenu de celles-ci et finalement en fonction de ce qui motive la transmission des informations.
4. choix du marché et segmentation (identification et ciblage des clients potentiels). Ils supposent l'identification des clients potentiels et leur regroupement en catégories homogènes. Brown (1981) identifie trois possibilités : appliquer la même stratégie marketing pour le marché en entier, différencier la stratégie marketing pour chacun des segments du marché ou concentrer la stratégie sur un ou plusieurs segments du marché.

Ces quatre éléments de la stratégie de diffusion doivent être intégrés dans un ensemble cohérent et efficace. La conception de cet ensemble tient nécessairement compte des interdépendances entre ces différents éléments.

La stratégie de diffusion dépend également des caractéristiques de l'innovation, des caractéristiques des entités qui diffusent l'innovation, de la conquête du marché, de la concurrence et du cycle de vie de l'innovation et finalement de la diffusion spatiale de l'innovation.

Les quatre éléments de la stratégie agissent de manière différente sur les attributs objectifs et subjectifs de l'innovation. Ainsi, le développement de l'infrastructure et le prix affectent plutôt les attributs objectifs, tandis que la communication et le choix du marché influencent les croyances et les opinions des clients potentiels (aspects subjectifs).

Les entités qui lancent l'innovation interagissent avec les entités privées et publiques déjà existantes. Ces deux types d'entités exercent conjointement leur influence sur les attributs de l'innovation. La figure 15 (Brown, 1981) présente d'une manière schématique l'intervention des différentes entités dans l'adoption des innovations.

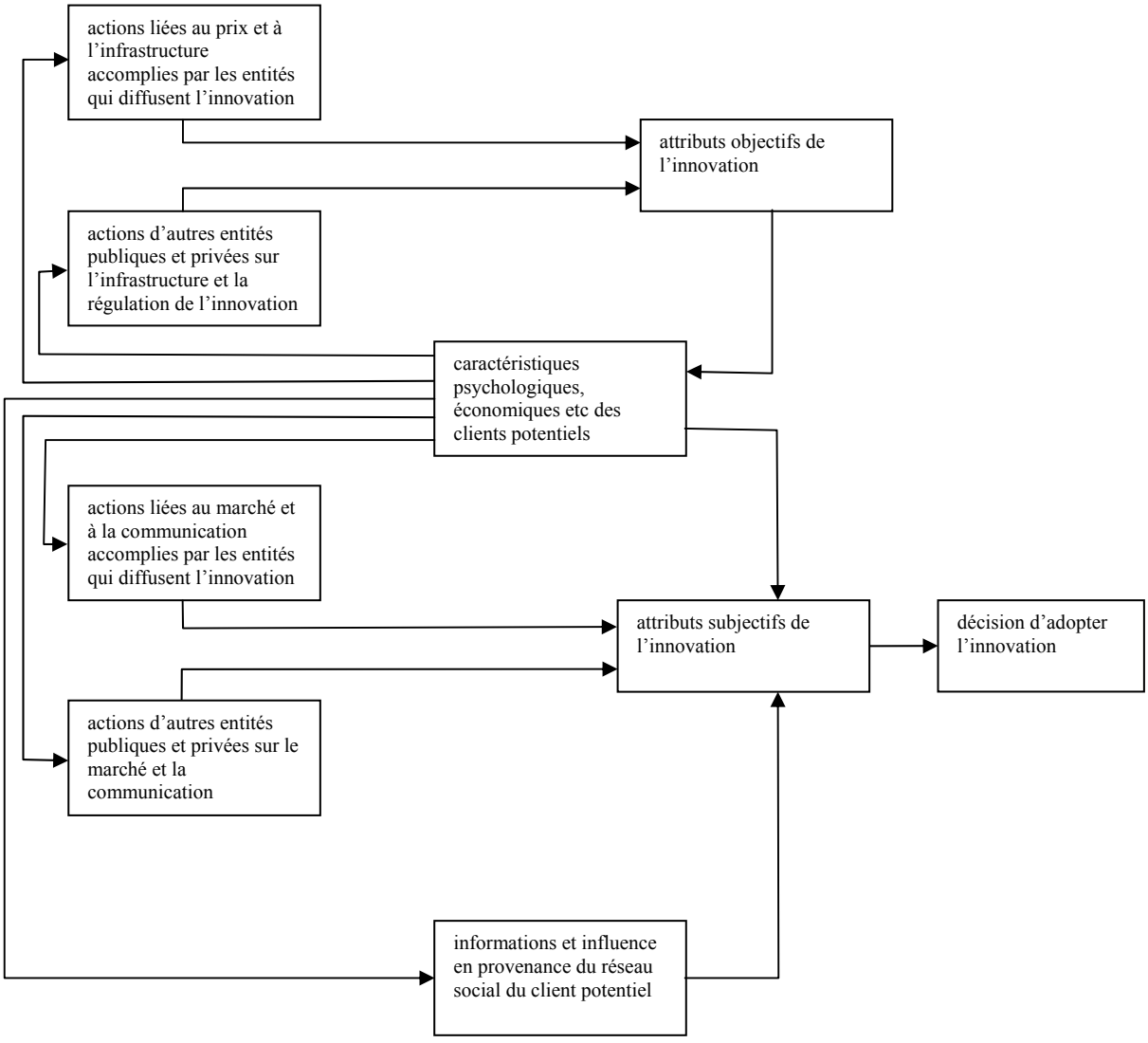


Figure 15 : Interface entre les actions des différentes entités et l'adoption de l'innovation

En ce qui concerne l'ABC, les différentes entités à l'origine de la méthode (entités qui font partie du réseau Harvard ou du réseau CAM-I) s'engagent par la suite dans une véritable

stratégie de diffusion. Nous n'avons pas l'ambition de présenter ici cette stratégie dans son ensemble, ce serait une entreprise extrêmement compliquée et ardue, en raison de la multitude d'entités participantes, partiellement imbriquées, entretenant des relations complexes, agissant sur une multitude de marchés et mettant en œuvre des démarches particulières.

A l'aide des informations dont nous disposons, nous essayerons d'identifier les quatre éléments dont parle Brown (1981) en insistant sur le premier, à savoir l'infrastructure. Nous pensons que le développement de l'infrastructure est primordial et conditionne les trois autres éléments de la stratégie. En outre, vers la fin du cycle de vie de l'ABC, ce sera l'effondrement de cette infrastructure qui déclenchera les stratégies de différenciation.

En ce qui concerne le premier élément de la stratégie, le développement de l'infrastructure, les membres des deux réseaux s'allient à des acteurs externes, qui seront des relais pour la diffusion de l'ABC dans le monde des entreprises.

Kaplan et Cooper eux-mêmes s'impliquent de plus en plus dans des projets d'implantation de l'ABC. Kaplan (1998) justifie la participation des universitaires aux activités de conseil par la nécessité de valider en pratique leurs théories – c'est ce qu'il appelle *innovation action research* (située parmi les approches constructivistes).

Les premiers relais de diffusion sont les cabinets de conseil (surtout les grands cabinets d'audit) avec lesquels le réseau Harvard s'associe dès la fin des années 1980. Kaplan (1998, p. 102) déclare : « nous avons fait une alliance stratégique avec un grand cabinet de conseil (KPMG Peat Marwick), nous avons formé leurs consultants aux Etats-Unis et à l'étranger et nous avons participé comme consultants et observateurs dans les projets ABC qu'ils mettaient en place pour leurs clients ». Plus tard, les consultants formés par Kaplan et Cooper acquièrent un savoir-faire certain et prennent part activement à la diffusion de l'ABC dans les entreprises.

Le CAM-I compte des consultants parmi ses membres, qui assurent eux-mêmes la diffusion de la méthode. Nous avons déjà vu que cette situation avait déclenché un conflit au sein du réseau entre les partenaires et les opposants d'une participation active à l'implantation de la méthode. Ce conflit, mais également la politique du CAM-I de rendre publics les résultats de ses recherches après un délai de six mois, ont conduit une partie des consultants membres à se distancer du réseau et à initier par eux-mêmes des projets de mise en place de l'ABC. Parmi les personnages clé du CAM-I, Brimson s'associe à Coopers & Lybrand en vue d'une diffusion de la méthode à une large échelle.

Certains cabinets de conseil, qui sont venus à s'intéresser à l'ABC par l'intermédiaire de l'un des deux réseaux, créent leur propre version de la méthode (par exemple *total cost management* pour Ernst & Young) ; Jones et Dugdale (2002) parlent même d'un *rebranding*.

Finalement, les consultants (professionnels ou chercheurs reconvertis) ont une contribution décisive à l'apparition et la diffusion de l'ABC (Jones et Dugdale, 2002).

Les associations des professionnels de la comptabilité de gestion occupent une place importante parmi les relais de diffusion. Le NAA américain (National Association of Accountants) – maintenant IMA (Institute of Management Accountants) – est membre du CAM-I et de ce fait soutient le mouvement ABC dès ses débuts. Entre 1988 et 1991 l'association organise des conférences dédiées à l'ABC, où Kaplan et Cooper viennent promouvoir et défendre la méthode (Kaplan, 1998).

En Grande Bretagne, CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) se montre au début (à la fin des années 1980) assez réticent (Jones et Dugdale, 2002). A la différence du NAA américain, cette association ne fait pas partie du CAM-I et regarde l'approche par activités comme une menace pour la profession. Plus tard, dans les années 1990, CIMA modifie radicalement sa position et elle commence à promouvoir activement l'ABC à travers son journal (*Management Accounting*). Il va jusqu'à accorder à Kaplan en 1994 le prix pour des « contributions exceptionnelles à la profession comptable ».

Le rôle des fournisseurs de logiciels (ABC Technologies et autres) est essentiel. Ces logiciels sont basés sur une version standardisée et prête à l'emploi de l'ABC, développée en collaboration avec des cabinets de conseil ou des universitaires. La mise en œuvre de la méthode à travers des applications informatiques devient ainsi très aisée (au moins en apparence), ce qui encourage les entreprises à l'adopter.

Les fournisseurs de logiciels sont dès le début des acteurs importants du processus de diffusion, car le réseau Harvard s'engage rapidement dans des partenariats pour des versions informatiques de la méthode. D'ailleurs le premier logiciel ABC est créé par Cooper (Kaplan, 1998). D'autres logiciels suivront, soit sous forme d'applications ABC autonomes, soit sous forme de modules ABC dans des logiciels ERP (tels SAP).

Pour le deuxième élément de la stratégie, à savoir le prix, nous ne disposons pas de trop d'informations. Généralement, les cabinets de conseil pratiquent des prix d'appel pour leurs premiers projets de mise en place de l'ABC (Jones et Dugdale, 2002). Cela leur permet de gagner de l'expérience, qui servira plus tard comme argument publicitaire.

Le troisième élément de la stratégie est la communication promotionnelle. Ce qui nous intéresse plus particulièrement, c'est la façon dont certains personnages clé, qui initieront ensuite la différenciation, communiquent autour de l'ABC.

A partir des années 1980, de nombreux articles sur l'ABC sont publiés, surtout par Cooper et Kaplan, dans des journaux destinés principalement aux professionnels – *Harvard Business Review*, *Management Accounting (US)* et *Journal of Cost Management* (Jones et Dugdale, 2002). Le volume de ces publications augmente rapidement dans les années 1990. Relativement tard, en 1992, paraît le premier article sur l'ABC signé par Cooper et Kaplan dans une revue académique (*Accounting Horizons*). En général, le rôle des publications académiques dans la diffusion de l'ABC reste très limité dans le monde anglo-saxon (Jones et Dugdale, 2002).

Cooper et Kaplan participent entre 1988 et 1991 à trois conférences-débat sur l'ABC organisées par IMA. A la même époque, en Grande Bretagne, des manifestations semblables sont financées par des cabinets de conseil – PMM (plus tard KPMG) invite Kaplan tandis que Coopers & Lybrand collabore avec Brimson.

Kaplan produit et vend des matériels sur la mise en place de l'ABC dans certaines entreprises représentatives (dont la plupart ont fait d'ailleurs l'objet d'études de cas) : Hewlett-Packard, Chrysler, General Electric, Kanthal etc. (Kaplan, 1998).

Les études de cas sur l'ABC, rédigées surtout par Cooper et Kaplan pour Harvard Business School, au-delà de leur utilité en tant qu'instruments pédagogiques, contribuent à faire connaître les fondements de la méthode dans le monde universitaire et dans les milieux professionnels. Ces études de cas décrivent des expériences (positives) réelles de mise en œuvre de l'ABC (Schrader Bellows, John Deere, Kanthal, Hewlett-Packard, Maxwell etc.) et montrent d'habitude comment la nouvelle méthode améliore le calcul des coûts.

Dans les années 1990, l'ABC fait également sa place dans les manuels de comptabilité de gestion, tant aux Etats-Unis qu'en Grande Bretagne.

La communication autour de l'ABC met en avant la nouveauté de la méthode et situe celle-ci en opposition avec les méthodes traditionnelles de calcul des coûts, mais également avec des méthodes nouvelles, telle la *throughput accounting* (ou *theory of constraints* – TOC) – cf. (Dugdale et Jones, 1998), (Jones et Dugdale, 1998) ou la contribution de Kaplan dans (Robinson, 1990). D'ailleurs l'ABC se confronte directement à la concurrence de la TOC, méthode apparue à la même époque et promue par Eli Goldratt et son Goldratt Institute ; aussi Kaplan et Cooper s'engagent-ils dans des débats publics passionnés avec Goldratt (Jones et Dugdale, 2002).

Le quatrième élément de la stratégie de diffusion est le choix du marché, qui comprend aussi la segmentation. Il n'existe pas de recherches effectuées sur ce sujet. La méthode ABC est en général présentée comme une méthode universelle, adaptée pour des organisations de toutes tailles, dans des secteurs industriels ou de services, marchands ou non marchands. Pourtant, les études de cas sur lesquels s'appuie le développement de l'ABC concernent tous de grands groupes industriels. C'est valable également pour les premières entreprises à avoir adopté la méthode (General Motors etc.).

2.1.3.2. Cycle de vie de l'ABC et différenciation

L'innovation peut être considérée comme un processus continu (Brown, 1981). Tout au long de sa vie, une innovation subit sans cesse des modifications concernant sa forme, son fonctionnement, mais également son environnement. Les améliorations apportées à l'innovation avant et pendant sa diffusion influencent de manière considérable son adoption. Ces améliorations portent sur l'efficience ou les performances de l'innovation, mais peuvent viser également à adapter l'innovation aux exigences des clients.

Brown (1981) applique la notion de cycle de vie à la diffusion des innovations. L'innovation, comme tout produit nouveau, passe par quatre stades : lancement, croissance, maturité et déclin. Les stratégies de diffusion changent tout au long du cycle de vie.

Pendant la phase de lancement, l'innovation se présente généralement dans une seule version. Les entités qui initient la diffusion ont le monopole, mais elles subissent la concurrence des produits de remplacement. La stratégie de marketing se focalise d'habitude sur un seul segment de marché.

Au fur et à mesure que le cycle de vie progresse, la demande pour l'innovation augmente et de plus en plus de relais de diffusion sont mis en place. Le marché s'accroît et la concurrence directe se fait jour. A ce stade, il y a plusieurs façons d'agir : identification de nouvelles demandes, modification du produit ou du service, plus de publicité ou de promotion, une meilleure segmentation ou une politique de prix plus agressive.

Ces tendances sont accentuées vers la fin du cycle de vie, quand l'innovation est soit transformée radicalement par rapport à l'original, soit définitivement abandonnée.

Millier (2005) explique l'importance du marketing pour l'innovation, car la technologie seule ne suffit pas à faire vendre un produit ou un service :

- ce qui intéresse les clients, ce n'est pas la technologie en soi, mais résoudre les problèmes auxquels ils se confrontent,
- le marché pour une innovation doit être construit, il n'apparaît pas spontanément.

Le modèle du cycle de vie est très utilisé en marketing. D'ailleurs, c'est l'un des modèles les plus fréquemment mobilisés en sciences de gestion pour expliquer le développement et le changement dans les organisations (Van de Ven et Poole, 1995).

Gallouj (1994) discute de l'applicabilité du concept de cycle de vie d'un produit aux activités de services, et plus particulièrement à l'innovation dans les services. Finalement, il ne se prononce pas, mais émet néanmoins certaines réserves, dues notamment au caractère insaisissable de l'output, à la position d'intermédiaire occupée par les services dans l'activité économique et à la confusion dans le cas des services entre le produit et le process (le cycle de vie concerne-t-il le service en soi ou le processus de prestation du service ?).

Tout en acceptant les limitations du modèle du cycle de vie – caractère schématique, peu adapté aux prévisions etc. (Dubois et Jolibert, 2005; Helfer et Orsoni, 2005) –, nous pensons que celui-ci reste tout à fait applicable aux services lorsque les caractéristiques du service en question s'apparentent à celles d'un produit physique (et c'est le cas de l'ABC et des méthodes dérivées). Pour l'ABC par exemple, on peut identifier clairement une marque (le sigle ABC), un marché (les entreprises susceptibles d'adopter la méthode), des fabricants (cabinets de conseil) qui lancent l'ABC sur ce marché et développent une véritable stratégie de marketing etc.

Les travaux sur le cycle de vie représentent l'évolution commerciale du produit par une courbe en S, sur laquelle on identifie quatre phases : lancement, croissance, maturité et déclin (Kotler et Dubois, 2000).

Selon les spécialistes en marketing (Helfer et Orsoni, 2005), il y a plusieurs éléments qui signalent qu'un produit est arrivé à maturité :

- le marché est saturé – les ventes, ainsi que la part de marché plafonnent,
- la concurrence se développe – de plus en plus d'entreprises offrant le même produit apparaissent,
- la distribution n'est plus stimulée qu'avec une difficulté accrue.

Seuls les deux premiers critères sont applicables à la méthode ABC (en tant que produit) et les conditions semblent remplies : plusieurs études, déjà citées, montrent que la

diffusion de l'ABC dans les entreprises ne progresse plus et il y a de plus en plus de consultants qui vendent cette méthode.

Il existe trois stratégies possibles pour un produit arrivé en phase de maturité (Kotler et Dubois, 2000) :

- modification du marché – élargir le marché en augmentant le nombre d'utilisateurs ou le taux d'utilisation du produit. Pour accroître le nombre d'utilisateurs, l'entreprise peut convertir les non utilisateurs, pénétrer de nouveaux segments de marché ou gagner des clients sur la concurrence. Afin d'améliorer le taux d'utilisation, on peut augmenter la fréquence d'utilisation, le niveau de consommation à chaque occasion ou multiplier les usages du produit.
- modification du produit – apporter des modifications au produit susceptibles d'attirer de nouveaux utilisateurs ou entraîner une plus forte utilisation par les clients actuels (relance). La relance peut prendre trois formes différentes – amélioration de la qualité, adjonction de caractéristiques ou recherche de style.
- modification du mix – il s'agit de modifier un ou plusieurs éléments du mix de marketing (autres que le produit) – prix, distribution, publicité etc.

Dans le management de la ligne de produits, la différenciation par l'adaptation ou la modification du produit est l'une des stratégies qui ont pour but d'accroître ou de maintenir le volume des ventes, surtout dans le cas des produits en phase de maturité ou de déclin (Dubois et Jolibert, 2005; Helfer et Orsoni, 2005).

L'ABC subit une évolution comparable à celle d'un tel produit. Après son lancement à la fin des années 1980, la méthode devient vite populaire, malgré une certaine résistance dans les milieux scientifiques et professionnels. A ce stade, les chefs de file sont relativement unis (dans les deux réseaux alliés) et les discours de promotion restent relativement homogènes. Ensuite, la méthode évolue pour répondre à certaines critiques et pour mieux s'adapter aux nécessités des entreprises. Plus tard, vers 1992, les deux réseaux éclatent et à la fin des années 1990, l'ABC entre dans une phase de maturité. Cette situation pousse chacun des principaux acteurs (Kaplan, Johnson et Brimson) à se différencier en modifiant le produit de base et à créer sa propre version de l'ABC. L'enjeu est important, car le marché pour les services de conseil est très porteur. Pour parfaire leur démarche, les acteurs s'associent à des consultants qui servent de relais de diffusion et gèrent les projets d'implantation.

Dans le cas de l'ABC donc, la différenciation revêt une forme particulière, car elle est accomplie non pas à l'intérieur d'une organisation, mais par des acteurs indépendants.

Bjørnenak et Olson (1999) proposent un cadre pour la décomposition (*unbundling*) des innovations dans le domaine de la comptabilité de gestion, Pour eux, ces innovations (dont l'ABC) sont des modèles de comptabilité de gestion et non seulement des techniques. Un modèle, formé de plusieurs éléments, décrit le schéma général de conception d'un système de comptabilité de gestion.

Les caractéristiques de conception du système (par exemple les objets de coût, le type d'informations utilisées etc.) représentent les éléments du modèle. D'un point de vue marketing, les modèles de comptabilité de gestion peuvent être considérés comme des produits ; selon cette optique, les caractéristiques de conception seront les attributs des produits. Les fournisseurs (c'est-à-dire les créateurs et les vendeurs de méthodes) essayeront de se différencier en agissant sur ces attributs (Bjørnenak et Olson, 1999).

La stratégie de différenciation est spécifique aux phases de maturité et de déclin du cycle de vie. En effet, ce type de stratégie est absent dans les pays où la méthode ABC n'a pas encore atteint ces phases-là et la France offre un bon exemple dans ce sens. Ici la méthode est encore en stade de croissance (Bescos et al., 2002) et à notre connaissance il n'y a pas d'évolutions s'apparentant à une stratégie de différenciation. Même si certains auteurs parlent de plusieurs générations ou phases dans l'approche ABC (Lebas et Mévellec, 1999; Mévellec, 2005) il n'existe pour le moment aucune tentative de proposer des méthodes dérivées proprement dites.

La différenciation marque aussi le passage vers une conception « lucrative » des méthodes de calcul des coûts : tandis que l'ABC est l'aboutissement des projets de recherche initiés par Harvard et par le CAM-I, les méthodes dérivées sont dès le début conçues comme des produits destinés à être lancés sur le marché à l'aide des cabinets de conseil.

Parmi les innovations récentes dans le domaine de la comptabilité de gestion, l'ABC présente cette spécificité, d'être issu exclusivement des activités de recherches, sans qu'il y ait, au moins au début, un quelconque enjeu financier. L'équipe de Harvard est formée exclusivement de scientifiques (en théorie) désintéressés, tandis que le CAM-I a une politique stricte de rendre publics ses résultats après six mois.

La plupart des innovations sont développées aujourd'hui suivant une démarche différente, orientée vers le marché et destinée essentiellement à dégager des bénéfices. Pour prendre l'exemple d'une autre innovation, le *balanced scorecard*, celui-ci est conçu par Kaplan à l'aide d'un consultant, David Norton ; sa diffusion est pilotée par un cabinet de

conseil fondé par les deux partenaires. EVA est une marque enregistrée du cabinet Stern Stewart et les exemples pourraient continuer.

2.1.3.3. Au-delà de la rhétorique – aspects techniques des méthodes

Pour analyser les fondements techniques des différentes méthodes de calcul des coûts (ABC et méthodes dérivées), nous avons choisi le cadre proposé par Mévellec (2003). Cet auteur définit un système de coût comme une « représentation de la consommation de ressources dans l'organisation qui l'accueille » (Mévellec, 2003, p. 96). Pour appréhender la construction de cette représentation il faut prendre en considération trois dimensions distinctes :

- les repères spatiaux de la consommation de ressources (la structure) ;
- les modalités de collecte et de traitement des données nécessaires au suivi de cette consommation (le fonctionnement) ;
- la façon dont l'ensemble contribue à la création de valeur par l'organisation (sa finalité).

Ces dimensions sont étudiées à travers neuf paramètres de conception, classés en trois grandes catégories (paramètres spatiaux, humains et logiques).

1. Paramètres spatiaux

- périmètre ; il concerne une unité économique – ainsi, les systèmes de coût complet (y compris l'ABC) auront tendance à couvrir l'ensemble des fonctions de l'organisation ;
- maille d'analyse – produit ou niveau hiérarchique pour les systèmes dits traditionnels, activité pour l'ABC ;
- nombre de niveaux de déversement – niveaux auxquels on détermine la consommation de ressources (par exemple, pour la méthode des sections homogènes : centres auxiliaires → centres principaux → objets de coût).

2. Paramètres humains

- construction de la maille d'analyse – concerne la démarche de conception et de mise en place de cette maille, la participation des différents acteurs au processus ;
- responsabilité comptable – l'action sur les coûts, liée à la responsabilité, fait partie de tout système de comptabilité de gestion ;
- collecte de l'information – il faut prendre en considération le rôle du facteur humain dans la collecte des informations nécessaires aux systèmes de coûts.

3. Paramètres logiques

- causalité – « le potentiel d'aide à la gestion d'un système de coûts est fonction de sa capacité à modéliser fidèlement les liens de causalité entre la consommation de ressources et les productions » (Mévellec, 2003, p. 103) ;
- traçabilité – représente la capacité du système de suivre à l'intérieur de l'organisation le trajet des ressources entre leur entrée et leur sortie ;
- rationalité – concerne non pas la consommation des ressources, mais les objets de coût ; « la pertinence d'un système de coûts s'apprécie dans la cohérence entre les modalités de construction du coût des objets et les modalités de construction de la valeur dans l'environnement » (Mévellec, 2003, p. 104).

La seule différence de conception entre l'ABC classique et le *time driven ABC* consiste dans la façon de construire les mailles d'analyse : la conception, la mise en place et les estimations sont accomplies directement par les managers. Le *time driven ABC* est basé sur des inducteurs de temps, calculés à partir de l'utilisation normale des capacités (et non pas l'utilisation théorique). Tous les autres paramètres de conception semblent identiques à l'ABC classique.

En comparant l'ABC et le *feature costing*, la seule différence significative qui ressort concerne la maille d'analyse. Dans le cas du *feature costing*, une nouvelle maille vient s'ajouter à l'activité : c'est la caractéristique (*feature*).

Les différences les plus nombreuses apparaissent pour la méthode MBM. Ainsi, pour le MBM, la maille d'analyse est totalement originale : il s'agit de la ligne de commande. Concernant les paramètres humains, la construction de la maille d'analyse est exogène, car elle dépend entièrement des commandes des clients. En outre, le MBM est en principe fondé, comme nous l'avons montré, sur une logique nouvelle, qui exclut la responsabilité comptable classique.

Dans le tableau 11, nous avons étendu aux trois méthodes dérivées l'analyse effectuée initialement par Mévellec (2003) sur l'ABC.

Pour les trois méthodes, les stratégies de communication sont différentes. Ainsi, le *time driven ABC* est présenté par Kaplan et Anderson comme étant le nouvel ABC (*the new ABC*), ce qui annonce d'emblée la continuité avec la méthode originelle. Brimson s'inscrit lui aussi dans la continuité, puisqu'il affirme à plusieurs reprises que le *feature costing* va au-delà de l'ABC (*beyond ABC*). Johnson se déclare être en rupture non seulement avec l'ABC, mais

également avec toutes les autres techniques de la comptabilité de gestion ; pourtant, comme nous l'avons vu, cette rupture reste discutable (Mévellec, 2005).

	ABC	*Time driven ABC*	*Feature costing*	*MBM*
Paramètres spatiaux				
Périmètre	Ensemble de l'organisation	Ensemble de l'organisation	Ensemble de l'organisation	Ensemble de l'organisation
Maille	Nomenclature technique + activité	Activité	Caractéristique + activité	Ligne de commande
Nombre de niveaux	Multiples	Multiples	Multiples	Multiples
Paramètres humains				
Construction de la maille d'analyse	Coopération avec les opérationnels et la hiérarchie	Rôle important des managers	Coopération avec les opérationnels et la hiérarchie	Exogène (dépend des commandes des clients)
Responsabilité comptable	Hiérarchique, fonctionnelle et transversale	Hiérarchique, fonctionnelle et transversale	Hiérarchique, fonctionnelle et transversale	Pas de responsabilité comptable classique
Collecte de l'information	Peu de biais	Peu de biais	Peu de biais	Peu de biais
Paramètres logiques				
Causalité	Totale	Totale	Totale	Totale
Traçabilité	Spécifique	Spécifique	Spécifique	Spécifique
Rationalité	Valeur co-construite	Valeur co-construite	Valeur co-construite	Valeur co-construite

Tableau 11 : Paramètres de conception du système ABC et des méthodes dérivées

Malgré la distinction qui apparaît entre les trois stratégies de communication, ces méthodes partagent finalement une même vision de la comptabilité de gestion. Celle-ci est un instrument qui sert en premier lieu à informer la direction sur le fonctionnement de l'entreprise. Les trois méthodes ont un but commun : trouver la source des coûts, révéler l'usine cachée qui engendre les frais généraux.

2.1.4. L'usine cachée

La métaphore de l'usine cache (*hidden factory* ou *hidden plant*) a ses origines dans le domaine de la gestion de la qualité, où elle est relativement courante, mais utilisée avec un sens quelque peu différent. Elle désigne essentiellement la capacité de production utilisée pour corriger les erreurs (de différentes natures) et non pas pour fabriquer des produits de bonne qualité, destinés au marché.

2.1.4.1. La source de tous les maux

Le créateur de la métaphore semble être Feigenbaum (1986), un expert américain en contrôle de la qualité, qui introduit dans les années 1980 le concept de contrôle de la qualité totale (*total quality control*). « Même dans les usines les mieux organisées, il existe maintenant ce que l'on pourrait appeler une usine cachée – qui représente entre 15 et 40 % de la capacité de production, en fonction des conditions spécifiques. Il s'agit de la proportion de la capacité de l'usine qui fonctionne pour retravailler les pièces défectueuses, remplacer les produits renvoyés par les clients ou revérifier les exemplaires rejetés. Il n'y a pas de meilleur moyen pour améliorer la productivité que de rendre à cette usine cachée sa fonction productive, et les programmes modernes de gestion de la qualité offrent l'un des plus importants et des plus pratiques moyens pour accomplir cela aujourd'hui » (Feigenbaum, 1986, p. 46). Cette même métaphore, ainsi que les notions qui s'y rattachent, apparaissent également dans d'autres méthodes de gestion de la qualité (par exemple le Six Sigma, développé par Motorola à la fin des années 1980).

Miller et Vollman (1985), dans un article devenu célèbre (*The hidden factory*), utilisent cette métaphore pour désigner l'ensemble des activités qui donnent lieu à des charges indirectes. Les deux auteurs dénoncent ici l'inadaptation des systèmes de comptabilité de gestion, ce qui n'a rien d'étonnant, car à l'époque c'est la tendance générale dans la *Harvard Business Review* (cf. troisième partie, deuxième chapitre, section 2.1.1.1.).

Confrontées à une concurrence croissante, les entreprises américaines tâchent de réduire leurs coûts visibles ; or la participation de ces coûts dans la valeur ajoutée est décroissante. Il faudrait accorder la même attention aux charges indirectes, qui sont moins évidentes, mais dont le poids est très important et en croissance continue pendant les 100 dernières années. L'automatisation de l'industrie a un double impact : elle détermine l'augmentation relative des charges indirectes (par rapport aux charges directes), mais également l'augmentation du volume de ces charges en raison des coûts de maintenance des équipements.

Le niveau élevé des coûts indirects conduit à une baisse des profits et de la compétitivité ; par ailleurs, les managers trouvent qu'ils ne disposent pas d'outils appropriés pour la gestion de ces coûts. Pour ceux-ci, une étape critique dans le contrôle des charges indirectes est le développement d'un modèle qui relie ces charges aux forces qui les engendrent. Or, les modèles comptables existants servent premièrement à répartir ces charges

(sur la base d'autres charges connues et mesurables tels que la main d'œuvre directe etc.) et non pas à les expliquer. Ces systèmes de répartition détournent l'attention de la véritable origine des charges indirecte, à savoir les activités structurelles.

Dans l'usine cachée, où s'accumule la masse de ces charges, la source des coûts ne sont pas les produits, mais les transactions (échanges matériels ou informationnels nécessaires au flux de production, mais qui n'aboutissent pas directement à des produits). Les types de transactions qui engendrent des coûts sont les suivants :

- transactions logistiques (*logistical transactions*) – mouvements des matières,
- transactions qui assurent que les demandes (de capacité, de matières etc.) sont satisfaites (*balancing transactions*),
- transactions qui assurent le maintien de la qualité (*quality transactions*),
- transactions qui adaptent le processus de production aux divers changements survenus (*change transactions*).

Si ces transactions sont à l'origine des coûts indirects, la solution pour gérer ces coûts est de gérer les transactions, c'est-à-dire retenir uniquement les transactions absolument nécessaires et les accomplir de manière plus efficace. En réalité, il s'agit d'appliquer aux transactions qui constituent l'usine cachée les mêmes règles de gestion déjà utilisées pour les flux visibles. Par exemple, le juste-à-temps élimine des transactions superflues en réduisant les stocks ; un autre aspect sur lequel on peut agir est le coût de la collecte d'informations.

Le moyen le plus simple pour réduire le coût des transactions est de rendre plus stable l'environnement de production. Les événements imprévus qui surgissent génèrent des coûts élevés. Une planification plus attentive et minutieuse des processus permettrait de réduire le nombre d'erreurs.

L'automatisation et la mise en place de systèmes informatiques intégrés permettraient, elles aussi, de diminuer le coût des transactions et d'en améliorer l'efficacité. Les effets bénéfiques de l'automatisation et de l'intégration sont incontestables, mais parfois leur résultat est inverse, car elles mènent à l'augmentation rapide des charges indirectes, qui peut même dépasser les économies de charges directes. De surcroît, dans certains cas il arrive que l'automatisation soit en réalité superflue.

Pour mieux gérer les charges indirectes, il faudrait adopter une approche équilibrée, qui combine les trois solutions déjà exposées (gérer les transactions, renforcer la stabilité et automatiser les processus). L'analyse des coûts devrait aller au delà des conventions comptables et suivre la logique des processus.

2.1.4.2. L'ABC et les méthodes dérivées, un moyen de dévoiler l'usine cachée

Les idées de Miller et Vollman (1985), que nous venons de résumer brièvement, sont reprises à l'identique par Johnson et Kaplan dans le *Relevance lost* (1987). Pour ces derniers, les systèmes de calcul des coûts focalisés sur la main d'œuvre directe et le coût des matières cachent les activités qui engendrent les charges indirectes. Les coûts des départements de support ne sont plus identifiables à cause des répartitions simplistes basées sur la main d'œuvre directe ou les coûts des matières. Pour rendre visible l'usine cachée (*make this hidden factory visible*), il faudrait comprendre les causes des charges indirectes, ce que les systèmes existants n'arrivent pas à réaliser.

A la différence de Miller et Vollman, Johnson et Kaplan (1987) proposent non pas trois solutions, mais une seule : fonder tous les calculs sur les coûts des transactions. L'approche qu'ils décrivent est en fait ce qu'on appellera plus tard l'ABC et son but ultime est de relier les charges indirectes aux produits (*trace overhead costs to products*).

L'article de Miller et Vollman sur l'usine cachée est également cité quelques années plus tard par Johnson, père du MBM, dans le *Relevance regained* (Johnson, 1992, p. 48).

L'opposition entre ce qui est caché et ce qui est visible, et, à une plus vaste échelle, entre ombre et lumière, est omniprésente dans cet ouvrage ; il suffit d'en citer quelques titres de chapitres : *Remote-control management in the dark age of relevance lost*, *Management accounting put American businesses in the dark*, *Transforming operations control information from shadows into sunlight* etc.

L'âge noir (*the dark age*) de l'histoire économique américaine est la période entre les années 1950 et les années 1980, pendant laquelle l'information comptable (il s'agit principalement des coûts calculés) devient primordiale dans toutes les formes de la gestion – opérationnelle, stratégique etc. Cela contribue à la baisse des performances de l'industrie américaine, constatée par Johnson en 1992.

Certaines pratiques de comptabilité de gestion qui se développent aux Etats-Unis après la fin de la deuxième guerre mondiale conduisent à des décisions erronées et placent les entreprises américaines dans une position d'infériorité par rapport à leurs concurrents. Ces pratiques répréhensibles concernent premièrement la répartition des frais généraux, car les procédures comptables de répartition habituellement utilisées empêchent les entreprises de plus en plus diversifiées de voir les causes et les coûts de cette complexité croissante. En

résumé, la comptabilité de gestion a mis les entreprises américaines dans l'obscurité (*management accounting put American business in the dark*).

En s'interrogeant sur le rôle de l'information comptable dans les entreprises modernes et sur le rapport entre réalité et apparence, Johnson fait référence à l'allégorie de la caverne employée par Platon. Les chiffres produits par la comptabilité ne sont que des ombres projetées sur la paroi de la caverne par les activités réelles de l'entreprise, qui restent insaisissables. Il est impossible de contrôler la réalité en agissant sur des ombres (c'est-à-dire sur des variables comptables) ; pourtant c'est ce que tentent de faire les dirigeants des entreprises américaines.

Pour Johnson, la solution pour que le contrôle ne se fasse plus à travers des chiffres comptables – les ombres – (*transforming operations control information from shadows into sunlight*) serait de gérer directement les processus de l'entreprise en fonction des exigences formulées par les clients. « *Companies that continually improve customer-focused processes will discover […] that their process improvements eliminate much, if not most, of the overhead activity causing the distortions in product costs* » (Johnson, 1992, p. 148)

Dans l'ouvrage qui lance le MBM, *Profit beyond measure*, la métaphore de l'usine cachée apparaît à nouveau : « il est ainsi possible d'affirmer sans exagérer que, au sein de la plupart des entreprises d'aujourd'hui, toute personne dont le travail contribue en fin de compte à satisfaire les besoins des clients est doublée, dans l'ombre, d'une autre personne dont le travail consiste à suivre les opérations des autres employés ou à remédier aux erreurs. » (Johnson et Bröms, 2002, p. 18).

La solution suggérée est radicale, car cette fois il ne s'agit plus seulement, comme c'était le cas auparavant, de rendre visible cette usine cachée, mais de la supprimer en renonçant à la gestion par des objectifs financiers et en organisant le travail de manière systémique. Il serait ainsi possible de réduire de moitié les coûts opérationnels (Johnson et Bröms, 2002).

Sans trop spéculer sur ce sujet, le fait que Johnson emploie (consciemment ou non) l'une des métaphores centrales du *Relevance lost* dans l'introduction de l'ouvrage sur le MBM nous semble révélateur. Cela prouve à notre avis que le *Relevance lost* est encore présent dans l'esprit de Johnson et exerce sur lui une influence considérable.

L'usine cachée est citée également dans (Johnson, 2002). La production de masse a donné naissance aux activités génératrices de charges indirectes, activités qui forment l'usine

cachée, ou l'usine de l'information (*information factory*). A nouveau, la solution est assez drastique, puisqu'elle devrait passer par le renouvellement du système de pensée qui a fondé la production de masse et qui domine les pratiques des entreprises depuis la deuxième guerre mondiale. Les améliorations du système comptable (telles que l'ABC) ou des processus industriels (réingénierie, benchmarking etc.), visant à réduire les activités qui ne créent pas de valeur, agissent seulement en surface et éludent les vrais problèmes.

Kaplan et Anderson (2004), les initiateurs du *time driven ABC*, ne vont pas aussi loin, ils ne renient pas l'ABC originel, mais essaient de proposer un nouvel ABC, fondé sur les mêmes principes.

Dans leur article ils ne font pas explicitement référence à une usine cachée, mais le raisonnement qu'ils déploient est en tous points semblable. L'ABC (originel ou *time driven*) met en lumière les défaillances dans le fonctionnement de l'entreprise : processus inefficients, produits et clients déficitaires, excédent de capacités. Cette méthode aide les entreprises à identifier les opportunités de réduction des coûts et d'amélioration des profits.

Le *time driven ABC* devrait apporter des améliorations considérables par rapport à l'ABC originel : il est plus facile à mettre en œuvre mais permet aussi de mieux saisir la complexité des activités – « *capture the complexities of business* » (Kaplan et Anderson, 2004, p. 135). En outre, il révèle (*reveal*) à la fois les coûts des activités et leur durée.

L'idée fondamentale est toujours la même : il s'agit de rendre visible ce qui était auparavant caché, d'éclairer à l'aide d'un système de calcul des coûts plus fiable une partie de l'entreprise qui restait dans l'ombre. L'un des mots clés de l'article de Kaplan et Anderson (2004) est sans doute « révéler ».

Quant au *feature costing*, son but est de mettre en évidence les variations des coûts provoquées par les caractéristiques des produits ; ainsi, ces variations seront plus faciles à gérer (Brimson, 1998; Brimson et Antos, 1999). La méthode « éclaire considérablement les projets d'amélioration des processus et de réduction des coûts » (Brimson, 1998).

La variation des processus génère des coûts qui n'apportent pas de valeur ajoutée et restent habituellement invisibles dans les systèmes traditionnels de contrôle de gestion. Il faudrait réduire cette variation en éliminant ses causes par des actions correctrices. En mesurant le coût des activités tout en le rattachant à la source de variation, on peut comprendre le coût des variations (Brimson et Antos, 1999). En outre, le *feature costing* apporte plus de visibilité dans la gestion des capacités. Il apparaît donc ici à nouveau l'idée

que la méthode apporte de la lumière sur des aspects jusque-là ignorés du fonctionnement de l'entreprise, c'est-à-dire sur l'usine cachée.

Le *feature costing* permettrait de mieux comprendre et gérer la complexité des produits – « *better understand the complexity of products and services in much greater detail* » (Brimson, 1998, p. xii). C'est l'argument de la maîtrise de la complexité, utilisé également, comme nous venons de le voir, par les tenants du *time driven ABC* (Kaplan et Anderson, 2004).

2.1.4.3. Métaphores et contrôle de gestion

Les métaphores permettent de transférer de l'information sur un sujet relativement bien connu, le domaine source, vers un sujet nouveau et relativement peu connu, le domaine cible (Grant et Oswick, 1996). Morgan (1996), qui théorise le rôle des métaphores en sciences de gestion, en a une vision très large : selon lui, la métaphore est un processus primaire, générateur, qui contribue fondamentalement à construire la compréhension humaine et le sens dans tous les aspects de la vie.

Bourguignon (1997) identifie plusieurs rôles que peut jouer la métaphore en sciences de gestion :

- elle enrichit la compréhension de la réalité,
- elle crée un lien entre le locuteur et le récepteur,
- elle embellit le discours, en mettant de la vie et de la couleur dans la réalité organisationnelle,
- elle est un signe de la multidisciplinarité du domaine étudié,
- elle aide à créer du sens nécessaire au contrôle de l'action collective,
- elle produit de l'ambiguïté.

Morgan (1980; 1989) va plus loin en affirmant que l'emploi de la métaphore suppose une façon de penser et une façon de voir qui agissent sur la façon dont on (en particulier le chercheur) comprend le monde en général. « Nos théories et nos explications de la vie de l'organisation sont fondées sur des métaphores qui nous amènent à l'envisager et à la comprendre de façons distinctes mais fragmentaires » (Morgan, 1989, p. 3). L'utilisation d'une métaphore sert à générer une image pour l'étude d'un sujet. Habituellement la science est basée sur cette démarche-ci : les scientifiques essayent d'examiner, opérationnaliser et mesurer les implications détaillées de la métaphore sur laquelle leur recherche est basée. Aucune métaphore ne peut capturer en entier la nature de la vie organisationnelle ; les

différentes métaphores l'appréhendent de manière différente, et chacune donne un aperçu fort, distinctif, mais partiel.

L'utilisation des métaphores en sciences de gestion fait débat et l'on peut identifier deux points de vue radicalement opposés (Grant et Oswick, 1996) :

1. les métaphores jouent un rôle positif, car elles ouvrent et libèrent la réflexion. Elles apportent une vision nouvelle sur le phénomène étudié, ce qui peut modifier radicalement la compréhension de celui-ci. En outre, les métaphores sont des auxiliaires précieux dans le processus d'enseignement, car elles facilitent la compréhension et l'acquisition de nouvelles connaissances.
2. les métaphores sont critiquées pour deux raisons principales. Premièrement elles apportent de l'ambiguïté dans le discours et c'est pourquoi elles sont incompatibles avec la rigueur scientifique. Deuxièmement, les métaphores ont un rôle réificateur et peuvent servi à véhiculer certaines idéologies.

Bourguignon (2003, p. 40), dans un article sur le nouveau contrôle de gestion, rappelle la fonction de la métaphore : « l'usage d'une métaphore a […] pour effet de transférer certaines représentations d'un objet à l'autre, ce qui leur donne une apparence de similarité, mais simultanément, laisse dans l'ombre toutes leurs différences. Autrement dit, la métaphore peut induire des représentations positives (*pathos*), mais aussi biaiser la perception, ce qui s'assimile à une argumentation douteuse (*logos*) ». L'auteur applique ce raisonnement à la métaphore du pilotage, représentative pour le nouveau contrôle de gestion.

La métaphore de l'usine cachée joue un rôle inverse, car elle induit des connotations négatives. L'image de l'usine (en anglais le terme originel est *factory*) suggère le caractère complexe et organisé des activités génératrices de frais généraux. Ceux-ci n'apparaissent pas spontanément, ils sont fabriqués dans une usine, tout comme on fabrique les produits. Cette usine reste cachée aux yeux du commun des mortels (yeux qui regardent à travers la comptabilité), ce qui fait penser que des pratiques répréhensibles et non avouables y auraient lieu.

Comme c'est le cas pour toutes les métaphores (Bourguignon, 2003), l'image de l'usine cachée fait appel à l'émotion du lecteur. Les discours sur les méthodes de calcul des coûts nous avaient habitué à l'opposition entre ancien et nouveau, qu'ils citent systématiquement comme argument ; les exemples sont nombreux, il suffit de mentionner par exemple (Mévellec, 1990b) pour l'ABC et plus récemment (Fievez et al., 1999) pour l'UVA.

En ce qui concerne les méthodes que nous étudions ici, à côté de cette opposition, en apparaît une autre, beaucoup plus forte et plus profonde : l'opposition entre l'ombre et la lumière. Cette opposition, explicitée ou non dans les discours que nous avons analysés, s'exprime le mieux par la métaphore de l'usine cachée. La finalité de ces méthodes est de révéler (pour le *feature costing* ou le *time driven ABC*) ou même d'éliminer définitivement (pour le MBM) les activités qui s'y déroulent.

Dans notre cas, en restant dans la logique marketing, la métaphore de l'usine cachée (exprimée sous différentes formes) est avant tout un argument pour promouvoir une méthode de répartition des charges. Cette métaphore rend plus concrète l'antithèse entre la situation existante avant la mise en place de la méthode, où certaines parties de l'entreprise se trouvent dans l'ombre et la situation d'après, où l'ensemble de l'entreprise est éclairé par le système de calcul des coûts.

Nous pourrions également affirmer que la métaphore de l'usine cachée remplit des fonctions d'embellissement, de rassemblement et de légitimation, tout comme la métaphore de la performance (Bourguignon, 1997). S'agissant cette fois d'une métaphore à forte connotation négative (la métaphore de la performance est connotée positivement), ces fonctions sont remplies de façon indirecte, par la construction d'une opposition. Ainsi, la métaphore de l'usine cachée légitime non pas l'obscurité dans laquelle baignent les activités génératrices de frais généraux, mais la transparence qu'apportent les nouvelles méthodes de calcul des coûts.

Cette métaphore décrit le mieux à notre avis la réflexion sur laquelle s'appuient l'ABC et les méthodes dérivées. Elle est visible, sous différentes formes, dans le discours qui entoure chacune de ces méthodes, qui visent toutes à découvrir l'origine des coûts, à aller toujours plus en détail et finalement à dévoiler l'usine cachée où apparaissent les frais généraux.

La métaphore de l'usine cachée n'est en fin de compte qu'une forme particulière de l'opposition universelle entre ombre et lumière : les frais généraux sont « produits » dans le noir, dans l'usine cachée, source de tous les maux des systèmes de calcul des coûts, tandis que les nouvelles méthodes apportent la lumière.

Les métaphores en général (y compris dans les discours scientifiques) peuvent servir à véhiculer une certaine idéologie, dont leur auteur peut être conscient ou non – c'est ce que Tinker (1986) appelle l'idéologie métaphorique – cf. (Bourguignon, 1997) pour un exemple

concernant les métaphores de la performance. Les métaphores peuvent être utilisées pour manipuler le public en réifiant les relations sociales (Tinker, 1986).

Bourguignon (2003) démontre qu'il existe une dimension idéologique des innovations managériales en contrôle de gestion : celles-ci contribuent à maintenir l'ordre social dans les organisations.

La métaphore de l'usine cachée promeut (par antithèse) un mode de gestion fondé sur la transparence, l'universalité des mesures comptables et la mise sous tension de l'ensemble de l'organisation. Dans cet univers la répartition des charges indirectes tendra toujours vers l'obtention d'un coût vrai.

Les approches par les activités rendent visible (à travers des données comptables) le fonctionnement de départements qui étaient considérées comme une boîte noire, plus spécialement les départements de support (Macintosh, 1994; Roslender, 1996; Armstrong, 2002; Godowski, 2003). L'ABC sert à élargir le champ de responsabilité dans la zone des frais généraux, zone qui y échappait auparavant ; cela permet d'exercer de la pression sur les départements concernés par des indicateurs de mesure des performances fondés sur les activités (Armstrong, 2002).

Le système de contrôle de gestion peut ainsi circonscrire la totalité de l'entreprise. L'extension du champ de visibilité est loin d'être neutre, puisqu'elle permet de justifier les éventuelles décisions d'éliminer ou de réduire certaines activités apparaissant comme improductives. La logique est simple : l'approche ABC-ABM, qui devient « une technologie du contrôle de gestion » (Jones et Dugdale, 2002, p. 151), analyse les activités en termes de contribution à la création de valeur au niveau des produits ou services destinés aux clients. Les activités apportant une contribution faible ou nulle seront désormais considérées comme illégitimes.

Les comptables sont ainsi amenés à jouer un rôle essentiel dans le contrôle des autres membres de l'organisation par les instances dirigeantes (Armstrong, 2002). Friedman et Lyne (1997) montrent également que dans les entreprises qui adoptent l'ABC, les informations issues du système de comptabilité de gestion sont considérées comme plus utiles par les managers opérationnels. Cela améliore considérablement l'image des comptables, qui n'apparaissent plus uniquement comme des « compteurs d'haricots » (*beancounters*). Plus généralement, les effets bénéfiques de la mise en place de l'ABC sur la position et l'image des comptables dans l'entreprises ont été constatés par plusieurs études (Roslender, 1996).

Pour citer Jones et Dugdale (2002, p. 152), l'ABC offre « un mode spécifique de signification, légitimation et domination, répondant aux volontés de réduction des effectifs et

simplification de la hiérarchie » que manifestent les organisations dans le mouvement général de réduction des coûts qui se fait jour dans les années 1990.

Nous avons tenté de montrer ici, en nous appuyant sur le cas de l'ABC, que la création et la diffusion des méthodes de répartition des charges indirectes suivent une logique marketing ; nous avons ainsi mis en évidence une véritable stratégie de différenciation. Les discours qui servent à promouvoir ces méthodes jouent un rôle essentiel et se construisent, sous forme de métaphores, autour de quelques éléments clé. Il s'agit notamment de l'opposition entre :

- l'ancien, qui est le champ des méthodes traditionnelles, insatisfaisantes, imprécises, qui conduisent à des répartitions inexactes et cachent aux décideurs la vérité des coûts ;
- le nouveau, où tout ce qui était auparavant caché devient visible ; les coûts sont désormais précis et vrais grâce à la nouvelle méthode de répartition.

Pour l'ABC, cette opposition est particulièrement forte et s'exprime de manière synthétique dans la métaphore de l'usine cachée, avec tout ce qu'elle implique. C'est une métaphore qui apparaît dans le discours de l'ABC originel, mais se retrouve également, plus ou moins explicitée, dans les discours qui accompagnent les méthodes dérivées.

2.2. Langage et concepts clé au centre du discours

Pour faire ressortir l'importance du discours dans la naissance et la diffusion d'une méthode de calcul des coûts, nous avons comparé les cas de l'ABC et de l'UVA en France, deux cas que nous trouvions particulièrement intéressants.

2.2.1. Analyse comparative des discours de l'ABC et de l'UVA

Nous avons constitué pour chaque méthode un corpus de textes, le plus homogène possible, qui nous paraissait représentatif pour le discours promotionnel qui l'accompagnait. Nous avons recherché les deux corpus dans des documents publiés (revues scientifiques et professionnelles ou ouvrages). Les textes ont été scannés, numérisés et traités à l'aide du logiciel d'analyse textuelle Tropes, version 6.2.2. Le corpus intégral se trouve en annexes.

2.2.1.1. Choix du corpus

Le corpus que nous avons sélectionné comme étant significatif pour le discours promouvant la méthode ABC comprend les références suivantes :

- Evraert, S. & Mévellec, P. (1990), Calcul des coûts ; il faut dépasser les méthodes traditionnelles, *Revue Française de Gestion*, mars-mai ;
- Mévellec, P. (1990a), Coût complet à base d'activités : une étude comparative, *Revue Française de Comptabilité*, 216, oct. ;
- Mévellec, P. (1990b), *Outils de gestion ; la pertinence retrouvée*, Editions Comptables Malesherbes ;
- Evraert, S. & Mévellec, P. (1991), Les systèmes de coûts par activité ; réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion, *Revue Française de Gestion*, jan.-fév. ;
- Lebas, M. (1991), Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités, *Revue Française de Comptabilité*, 226, sept. ;
- Lebas, M. (1992), L'ABM ou le management basé sur les activités, *Revue Française de Comptabilité*, 237, sept. ;
- Mévellec, P. (1992), Qu'est-ce qu'une activité ?, *Revue Française de Comptabilité*, 238, oct. ;
- Mévellec, P. (1993a), Plaidoyer pour une version française de la méthode ABC, *Revue Française de Comptabilité*, 251, déc.
- Mévellec, P. (1993b), Systèmes de calcul de coûts de revient et subventionnements croisés, *Revue Française de Comptabilité*, 241, jan. ;

Il s'agit d'une série d'articles sur l'ABC publiés entre 1990 et 1993 dans la *Revue Française de Gestion* et la *Revue Française de Comptabilité*, ainsi que d'un ouvrage signé par Pierre Mévellec et paru en 1990. C'est la période où l'on commence en France à critiquer ce que l'on appelle les « méthodes traditionnelles » et où l'ABC fait son entrée, à travers notamment les écrits de Kaplan et Cooper (cf. Alcouffe et al., 2008).

Dans un souci d'homogénéité (de point de vue terminologique, mais aussi de l'argumentation), nous nous sommes arrêté aux publications signées par trois auteurs, tous chercheurs dans le domaine de la comptabilité (cf. Alcouffe et al., 2008) : Pierre Mévellec (Université de Nantes), Serge Evraert (Université de Bordeaux) et Michel Lebas (HEC). C'est pourquoi nous n'avons pas inclus par exemple dans notre corpus l'ouvrage publié sur l'ABC à la même époque par Philippe Lorino (1991) : *Le contrôle de gestion stratégique*.

Conformément à notre but initial, nous nous sommes penché sur le discours de « promotion » de l'ABC, où cette méthode est toujours présentée sous un jour extrêmement favorable. D'ailleurs, à l'époque, à notre connaissance, il n'y a pratiquement pas d'opposition en France, que ce soit dans le monde universitaire ou professionnel. Selon Alcouffe et al.

(2008), la première réaction négative par rapport de l'ABC sera exprimée par Bouquin en 1993 dans son manuel de comptabilité de gestion (Bouquin, 1997 – pour la deuxième édition).

La démarche a été plus difficile dans le cas de la méthode UVA, car les publications sont moins abondantes et beaucoup plus espacées dans le temps. Les références sélectionnées sont les suivantes :

- Fievez, J. (1993), Du coût du travail au coût d'une facture, *Echanges*, 101, 1er trimestre ;
- Fievez, J., Zaya, R. (1993), Comment calculer le coût de chaque facture, *Harvard l'Expansion*, automne ;
- Fievez, J., Zaya, R. (1995), Alternative à la comptabilité analytique : la méthode UVA ou comment gérer par la mesure de la valeur ajoutée, *Echanges*, 114, supplément, juil.-août ;
- Chabanas, C., Fievez, J. (1999), La méthode UVA (Unités de Valeur Ajoutée) un système de gestion du profit, *Revue Française de Comptabilité*, 316, nov. ;
- Fievez, J., Kieffer, J.-P. & Zaya, R. (1999), *La méthode UVA ; du contrôle de gestion à la maîtrise du profit : une approche nouvelle en gestion*, Dunod[34] ;
- Fievez, J., Zaya, R. (1999), La rentabilité, par vente c'est beaucoup mieux…, *Echanges*, 153, mars ;
- Buffet, V., Fievez, J. & Staykov, D. (2005), Méthode UVA : quelles réalités ?, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 11, vol. 1 ;

Ce sont notamment des articles publiés (à une exception près) dans des revues professionnelles, par les ingénieurs créateurs de la méthode, membres du cabinet LIA (Jean Fievez, Robert Zaya) et leurs partenaires, enseignants en comptabilité (Valérie Buffet) ou ingénieurs (Claude Chabanas) ; Dimitar Staykov est chercheur au CREFIGE (université Paris Dauphine), mais également consultant chez LIA. Dans le corpus nous avons intégré également les chapitres dédiées à l'UVA dans l'ouvrage paru en 1999 et signé par Fievez et Zaya, auxquels s'associe Jean-Paul Kieffer, professeur à ENSAM Aix en Provence.

Tout comme pour l'ABC, nous nous sommes intéressé au discours de promotion de l'UVA ; le critère principal dans la sélection du corpus a été que les textes donnent une image positive de la méthode. Ce n'est sans doute pas par hasard que les références que nous avons choisies sont toutes cosignées par l'un des créateurs de l'UVA (en l'occurrence Jean Fievez) ; c'est pourquoi il n'y pas de doute à notre avis quant à l'homogénéité du corpus.

[34] Il s'agit d'un ouvrage qui ne traite pas uniquement de l'UVA. C'est pourquoi nous en avons sélectionné les chapitres se rapportant directement à cette méthode.

En ce qui concerne les acteurs impliqués dans le processus de lancement et de diffusion en France, et qui signent les textes que nous avons sélectionnés, il faut constater une différence notable entre ces deux méthodes (cf. aussi Alcouffe et al., 2008) :

- l'ABC est entré par le biais des universitaires (Mévellec, Evraert et Lebas) ;
- l'UVA a été introduit par les consultants (les membres du cabinet LIA).

Qu'il s'agisse de l'ABC ou de l'UVA, ce qui compte ici à nos yeux, ce n'est pas la situation des auteurs des textes (chercheurs, enseignants ou professionnels), mais leur attitude par rapport aux méthodes étudiées. Cette attitude, telle qu'elle ressort de leurs publications, est (ou plutôt était) particulièrement favorable, ce qui nous permet d'affirmer qu'elle donne lieu à deux véritables discours promotionnels.

2.2.1.2. Résultats obtenus par analyse textuelle et discussion

L'analyse statistique des caractéristiques générales des deux corpus, à l'aide de Tropes, conduit aux résultats présentés dans le tableau 12.

Catégorie	*ABC*		*UVA*	
Proposition	6869	100%	4516	100%
Mot	78356	100%	48626	100%
Français fondamental	53193	67,9%	32426	66,7%
Verbe	9593	100%	5900	100%
Factif	4929	51,4%	3127	53,0%
Statif	2940	30,6%	1741	29,5%
Déclaratif	1721	17,9%	1031	17,5%
Performatif	3	0,0%	1	0,0%
Modalisation	4591	100%	2611	100%
Temps	766	16,7%	406	15,5%
Lieu	513	11,2%	200	7,7%
Manière	610	13,3%	407	15,6%
Affirmation	180	3,9%	137	5,2%
Doute	15	0,3%	11	0,4%
Négation	590	12,9%	258	9,9%
Intensité	1917	41,8%	1192	45,7%
Adjectif	6225	100%	4102	100%
Objectif	3372	54,2%	1768	43,1%
Subjectif	2125	34,1%	1215	29,6%
Numérique	728	11,7%	1119	27,3%

Tableau 12 : Caractéristiques générales des discours de promotion de l'ABC et de l'UVA

Pour les deux discours, toujours selon Tropes, le style est plutôt argumentatif et la mise en scène dynamique, centrée sur l'action. Environ 67% du vocabulaire utilisé appartient au français fondamental.

Quelques précisions terminologiques s'imposent. Les verbes factifs expriment des actions (« travailler », « marcher »), les verbes statifs expriment des états ou des notions de possession (« être », « rester »), les verbes déclaratifs expriment une déclaration sur un état, un être, un objet (« dire », croire ») et finalement les verbes performatifs expriment un acte par et dans le langage (« promettre », « exiger »).

Les modalisations concernent les différentes catégories d'adverbes ou locutions adverbiales utilisés : temps (« maintenant », « hier », « demain »), lieu (« là-bas », « en haut »), manière (« directement », « ensemble »), affirmation (« tout à fait », « certainement »), doute (« peut-être », « probablement »), négation (« ne… pas », « ne… guère »), intensité (« très », « beaucoup »).

Les adjectifs objectifs permettent de caractériser des êtres ou des objets, indépendamment du point de vue du locuteur (par exemple des adjectifs de couleur) ; les adjectifs subjectifs indiquent une appréciation sur quelque chose ou quelqu'un, ils permettent d'exprimer le point de vue du locuteur (« intéressant », « gentil ») ; les adjectifs numériques regroupent les nombres (en lettres ou en chiffres) et les adjectifs ordinaux et cardinaux.

Pour les verbes, il est facile de constater que les deux discours sont construits de la même façon, avec des pourcentages presque identiques : plus de 50% de verbes factifs, environ 30% de verbes statifs et le reste jusqu'à 100% (soit environ 20%) de verbes déclaratifs ; il n'y pas de verbes performatifs.

Les dix verbes le plus fréquemment utilisés sont :

- pour l'ABC – être, pouvoir, avoir, faire, devoir, permettre, réaliser, falloir, aller et voir ;
- pour l'UVA – être, pouvoir, avoir, permettre, faire, calculer, devoir, fabriquer, voir et prendre.

Dans le cas de l'UVA nous constatons l'emploi de deux verbes liés plus spécialement à la comptabilité (et à l'entreprise dans son ensemble) : calculer et fabriquer.

La modalisation est, elle aussi, très semblable. Autour de 40% des adverbes concernent l'intensité, en deuxième et troisième positions suivent les adverbes de temps et de manière (entre 13,3 et 16,7%). Pour l'ABC, les adverbes de lieu représentent 11,2%, contre

seulement 7,7% pour l'UVA. Le discours de l'ABC semble utiliser plus fréquemment la négation.

Dans les deux cas, il y a une forte préférence pour les adjectifs objectifs, ce qui semble normal, car il s'agit de textes plutôt techniques.

L'adjectif qui arrive en première position pour l'ABC est « direct », notamment dans la structure « main d'œuvre directe ». Le deuxième est l'adjectif « nouveau » (surtout dans la structure « nouveau système ») et le troisième l'adjectif « indirect » (« charge indirecte »). L'emploi de ces adjectifs fait ressortir clairement la principale préoccupation des tenants de l'ABC – proposer un nouveau système de répartition des charges indirectes, qui soit une alternative viable aux méthodes traditionnelles, basées sur la main d'œuvre directe.

Pour l'UVA, l'adjectif le plus fréquent est « administratif », dans des structures telles que « service administratif », « activité administrative » etc.) ; en deuxième position arrive l'adjectif « commercial », dans des structures semblables (« service commercial » etc.). Le troisième est l'adjectif « différent ».

L'univers de référence principal pour les deux discours inclut des termes (concepts) liés au commerce, à la production, à l'entreprise, à la finance, ainsi que des concepts quantitatifs.

En ce qui concerne les références utilisées, nous avons dû procéder à des traitements complémentaires pour adapter à nos propres besoins les résultats produits par l'analyse statistique informatisée. Ainsi, nous avons créé une nouvelle classe d'équivalents (une classe d'équivalents regroupe des références – noms communs ou noms propres – qui apparaissent fréquemment dans le texte et qui possèdent une signification voisine) comprenant un seul mot : « coût ». Nous avons procédé également au regroupement dans la classe d'équivalents « charge » de différents mots apparentés, tels « frais », « dépense », « consommation de ressources » etc.

Le logiciel Tropes permet de distinguer les classes d'équivalents placées en position d'actant (c'est-à-dire avant le verbe et souvent sujet de ce dernier) et les classes placées en positions d'acté (c'est-à-dire après le verbe et rarement sujet de ce dernier). Nous avons suivi les recommandations des concepteurs du logiciel et considéré que le positionnement était significatif uniquement si le taux correspondant dépassait 60% (ainsi, par exemple, pour l'ABC, la classe « coût » apparaît en position d'actant dans plus de 60% des cas). Lorsqu'une référence est placée en position d'actant, on peut généralement considérer qu'elle effectue

l'action ; à l'inverse, lorsqu'une référence se trouve en position d'acté, on peut considérer qu'elle subit l'action.

Les relations (cooccurrences) entre les classes d'équivalents sont également identifiées et triées par Tropes. Les relations indiquent quelles classes d'équivalents sont fréquemment reliées (rencontrées à l'intérieur d'une même proposition), dans le texte analysé. Ces relations sont orientées suivant l'ordre d'apparition des mots qui les composent (en allant des actants vers les actés, c'est à dire dans le sens de lecture). L'identification et le tri des relations ne laisse pas beaucoup de place au hasard, car il est peu probable que deux classes d'équivalents se retrouvent plusieurs fois, dans le même ordre, à l'intérieur d'un même texte. Cela signifie que ces deux classes sont fortement liées, cela montre les notions sur lesquelles l'auteur du texte a insisté (mais pas forcément la signification qu'il a voulu leur donner).

Le tableau 13 reprend les classes d'équivalents les plus fréquentes dans les discours de l'ABC et de l'UVA.

	ABC		*UVA*	
No.	*Classe*	*Positionnement (si fréquence supérieure à 60%)*	*Classe*	*Positionnement (si fréquence supérieure à 60%)*
1	Coût	acté	coût	
2	Activité	acté	entreprise	acté
3	Produit	acté	UVA	
4	Entreprise	acté	produit	acté
5	Production	acté	méthode	
6	Système	acté	vente	acté
7	Analyse		production	acté
8	Gestion	acté	client	
9	Charge	acté	charge	acté
10	changement		procédure	acté
11	Centre	acté	poste	
12	Contrôle	acté	gestion	
13	Procédure	acté	résultat	acté
14	Calcul	acté	unité	
15	Nombre	acté	productivité	acté

Tableau 13 : Les classes d'équivalents les plus fréquentes dans les discours de l'ABC et de l'UVA

Dans l'analyse qui suit, nous nous rapporterons aux classes d'équivalents et non pas aux mots en soi ; nos sources seront les classements des fréquences des classes, mais également les statistiques des relations entre classes.

La classe d'équivalents « coût » arrive en première position (en termes de fréquence) dans les deux discours. C'est un résultat plutôt surprenant, car nous nous attendions à ce que la notion de « coût », essentiellement comptable, soit relativement rare dans le discours de l'UVA. Nous nous appuyions sur un article de Meyssonnier (2003), qui observait que les auteurs de cette méthode évitaient généralement le terme de « coût », en lui préférant des périphrases avec un sens proche, comme « mesure technico-économique de la valeur ajoutée ».

Pour l'ABC, « coût » est précédé souvent par « calcul » et « système », dans des structures du type « système de calcul des coûts », et suivi par « produit » (« coût des produits »). Dans le cas de l'UVA, l'association entre « calcul » et « coût » apparaît également, mais elle est moins fréquente ; la relation entre « coût » et « produit » (dans cet ordre) est en revanche assez forte.

Dans le discours de l'ABC, en deuxième position après « coût » se trouve la classe « activité », ce qui paraît tout à fait normal. Elle est précédée le plus souvent par « analyse » et « coût » et suivie par « produit ». La classe « entreprise », qui occupe la troisième position, est souvent précédée par « fonctionnement » (« fonctionnement de l'entreprise ») et suivie par « activité ». D'autres classes significatives sont « système », « analyse » et « gestion », qui montrent les principales spécificités de l'ABC, qui est un système analytique de calcul des coûts, fortement ancré dans le champ de la comptabilité de gestion.

Le classement des relations fait apparaître pour l'ABC dans les trois premières positions les relations « calcul » + « coût », « système » + « coût » et « analyse » + « activité ». D'autres relations dignes à signaler sont « unité » + « œuvre », « centre » + « responsabilité », situées également sur les premières places du classement. Les notions de base de la comptabilité de gestion (et de l'ABC en particulier) apparaissent clairement ici.

Ce classement retient uniquement les associations les plus fréquentes. Cela explique pourquoi la classe « entreprise » en est absente malgré sa fréquence dans le texte : c'est une classe qui est mise en relation avec de nombreuses autres classes sans qu'il y en ait une qui prédomine.

A partir des résultats fournis par le logiciel, nous avons établi une carte des principales relations qui apparaissent dans le discours sur la méthode ABC (figure 16). Sur cette carte, les flèches indiquent le sens de la lecture dans le texte d'origine ; les relations doivent être considérées une à une. Ainsi, par exemple, « coût » est souvent associé à « calcul » et précédé

par ce dernier ; de la même façon, « analyse » est souvent suivi par « activité » etc. Par ailleurs, sur cette carte, tous les concepts les plus fréquents n'apparaissent pas, c'est pourquoi elle doit être lue en rapport avec le classement de ces classes.

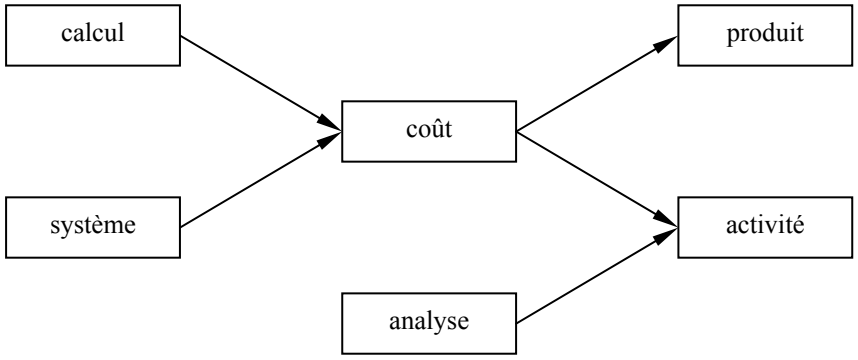


Figure 16 : Les principales relations dans le discours sur l'ABC

Dans le discours sur l'UVA, la classe « entreprise » se trouve en deuxième position ; elle est souvent précédée par « gestion » ou « fonction » et suivie par « produit ». En troisième position apparaît la dénomination de la méthode, la classe « UVA » (qui contient un seul mot) ; très souvent il s'agit de l'association « méthode UVA ». Cette classe est suivie par « procédure » ou par « produit ».

Sur ce dernier point, quelques commentaires supplémentaires s'imposent. La méthode UVA (pour Unité de Valeur Ajoutée) est lancée par le cabinet LIA comme un véritable produit dont le nom est l'une des caractéristiques principales ; d'ailleurs UVA est une marque déposée. Pour parler de cette méthode, on utilisera donc toujours l'abréviation UVA, ce qui explique sa fréquence dans le discours.

Dans le discours sur l'ABC, nous avons compté uniquement 43 occurrences du mot « ABC » (pour avoir un terme de comparaison, dans le même discours, « activité » apparaît 925 fois), ce qui place celui-ci en dessous de la cinquantième place dans le classement des fréquences des classes. Cela signifie que ce discours est moins ciblé sur la dénomination de la méthode, mais aussi qu'il y a une certaine ambiguïté terminologique.

Le processus qui donne naissance à l'ABC est extrêmement complexe ; de nombreux acteurs provenant de milieux différents y interviennent, acteurs qui amènent chacun sa propre terminologie. D'ailleurs, le CAM-I parle non pas d'ABC, mais de *activity accounting*.

L'ambiguïté terminologique subsiste en français, d'autant plus que la méthode est importée (cela est valable au moins pendant la période de début, à laquelle appartient la totalité de notre corpus). Ainsi, Mévellec parle de « coût à base d'activités » (CAB) (Mévellec, 1990b) ou de « comptabilité à base d'activités » (Mévellec, 1990b, 1990a), Evraert et Mévellec (Evraert et Mévellec, 1991) de « systèmes de coûts par activité ». Lebas (1991) préfère « comptabilité analytique basée sur les activités ». A un moment donné, on parle en France également de « comptabilité à base de causes ». Au Canada on utilise généralement les termes de « comptabilité par activités » (CPA) ou « comptabilité et gestion par activités » (CGPA) (cf. Gosselin et Ouellet, 1999; Gosselin, 2000).

En revenant à la méthode UVA, d'autres classes remarquables sont « méthode », « poste », « procédure » et « unité », liées au monde de la technique et de l'ingénierie.

Le classement des relations place dans les trois premières positions les associations « méthode » + « UVA », « poste » + « UVA » et « coût » + « produit ». Cela montre encore une fois que l'abréviation « UVA » occupe une place centrale dans ce discours.

Une autre association remarquable apparaît entre « produit » et « client » ; elle reflète sans doute l'ambition de la méthode UVA de suivre la formation de la valeur ajoutée au bénéfice des clients de l'entreprise. Par ailleurs, les classes « vente » et « client » sont parmi les plus fréquentes.

La relation entre « courbe » et « productivité » intervient, elle aussi, assez souvent, ce qui traduit l'intention des créateurs de l'UVA d'en faire une véritable méthode de gestion qui améliore l'ensemble des processus de l'entreprise.

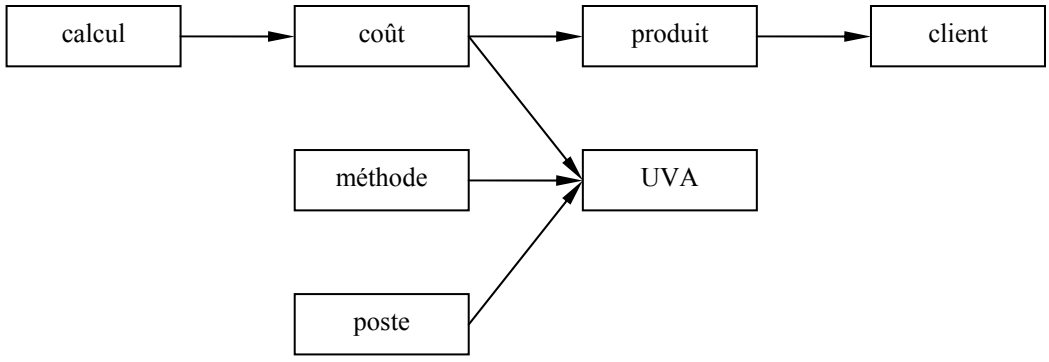


Figure 17 : Les principales relations dans le discours sur l'UVA

La carte des principales relations entre classes dans le discours sur la méthode UVA a été établie de la même façon que pour l'ABC et les mêmes observations s'y appliquent (figure 17).

Certaines de ces relations sont de nature comptable, comme c'est le cas pour « calcul » + « coût » ou « coût » + « produit » ; les autres appartiennent à une sphère plus technique (« méthode » + « UVA » ou « poste » + « UVA ») ou liée au marketing (« produit » + « client »).

2.2.1.3.Deux discours similaires

Les résultats obtenus par l'analyse textuelle informatisée présentent sans doute des limitations, dues au fonctionnement même du logiciel, basé sur la statistique, mais ils donnent un nouvel aperçu du discours, impossible à saisir uniquement à travers une simple lecture.

Ce qui nous a beaucoup frappé, c'est la grande ressemblance entre les deux discours. Certes, nous nous attendions à l'emploi d'arguments et de concepts similaires jusqu'à un certain point, mais nous pensions que la différence d'origine et de conception entre ces deux méthodes aurait un impact plus grand sur le discours.

En effet, ABC est une méthode importée en France au début des années 1990, promue à l'époque notamment par des comptables universitaires (Mévellec, Evraert, Lebas etc.). L'UVA, ainsi que son ancêtre, la méthode Georges Perrin, est développée et diffusée par des ingénieurs professionnels regroupés aujourd'hui dans le cabinet de conseil LIA.

L'ABC est une méthode essentiellement comptable, qui se propose de mieux répartir aux objets de coût les charges enregistrées en comptabilité, en identifiant leurs véritables causes à l'aide d'un découpage de l'entreprise en activités. L'UVA est une méthode d'ingénieurs ; ceux-ci partent du principe qu'une analyse exhaustive des processus de l'entreprise est la réponse à toutes les questions soulevées par la répartition des charges. La démarche emprunte à la fois au taylorisme et à l'analyse de la valeur, tous les deux l'œuvre d'ingénieurs.

En ce qui concerne les deux discours, ils sont presque identiques, qu'il s'agisse de leurs traits généraux, de l'origine du vocabulaire employé, des principaux types de verbes, des modalisations ou de l'univers de référence.

Les concepts centraux sont eux aussi très semblables, des classes comme « coût », « entreprise » et « produit » étant au centre de chaque discours. Il n'y a apparemment pas de

vocabulaire propre à chaque méthode, à l'exception de la classe « activité » pour l'ABC et de la classe « UVA » pour l'UVA. Nous constatons néanmoins que le discours sur l'ABC tend plutôt vers la comptabilité et celui de l'UVA vers la technique et la vente.

2.2.2. La répartition et le statut ontologique des charges indirectes

Ayant comme point de départ le remarquable article publié par Armstrong (2002), nous tentons ici de mettre en relation les discours qui accompagnent les méthodes de répartition avec le statut ontologique des charges indirectes.

2.2.2.1. L'impossibilité d'une répartition précise

L'argument central avancé, plus ou moins explicitement, par les promoteurs de toute (nouvelle) méthode de répartition est qu'elle permet d'améliorer la précision ou la fiabilité des calculs et d'éliminer ainsi les distorsions introduites par les méthodes « traditionnelles ». Les exemples sont particulièrement nombreux et nous nous limitons ici à citer ceux qui concernent l'ABC ou l'UVA, les deux méthodes sur lesquelles nous nous sommes penché plus particulièrement au cours de notre thèse.

Ainsi, Shank et Govindarajan (1988) s'attachent à prouver la supériorité des approches basées sur des activités, appelées ici *transaction costing*, par rapport aux systèmes de répartition en fonction de clés volumiques ; ces derniers fournissent des informations trompeuses sur la rentabilité des produits. Le titre de cet articule est significatif : « Les dangers de la répartition basée sur les volumes de production ». Cooper et Kaplan (1988) développent une argumentation similaire dans un article intitulé « Mesurer correctement les coûts : prendre les décisions correctes » ; ici, la méthode qui devrait permettre d'évaluer les coûts avec plus de précision est à nouveau l'ABC.

En ce qui concerne l'UVA, pour ne donner que quelques exemples, les promoteurs de la méthode parlent de « connaître avec précision la consommation de ressources » (Fievez et al., 1999, p. 99), améliorer « la finesse des analyses » (Fievez et al., 1999, p. 106), « mieux analyser les consommations de ressources » (Fievez et al., 1999, p. 134) ou « déterminer précisément le bénéfice ou la perte » (Fievez et al., 1999, p. 201). Par ailleurs, « l'analyse très fine des postes UVA et de tous les processus de l'entreprise permet de calculer avec une très bonne précision tous les coûts et de considérer qu'ils ne sont pas arbitraires ni sujets à des conventions » (Buffet et al., 2005, p. 108). « [Cette méthode] et précise et fiable. Le coût de l'UVA est exact par construction » (Fievez et Zaya, 1995, p. 52).

Pourtant, la précision d'un système de comptabilité des coûts, de la répartition des charges indirectes et finalement des coûts calculés en général est impossible à définir. En effet, parler de précision suppose l'existence d'un point de référence par rapport auquel celle-ci sera évaluée. Or, selon sa définition même, une charge indirecte est « une charge qui n'est pas associée spécifiquement et uniquement à un objet de coût » (De Rongé, 2000, p. 560), donc il ne peut y avoir de répartition précise. Par conséquent, il est également impossible de calculer un coût complet exact qui puisse servir de référence.

Les promoteurs des différentes méthodes prétendent que les coûts auxquels elles aboutissent sont plus précis, mais ce qu'ils démontrent c'est seulement que ces coûts sont différents (généralement par rapport aux coûts calculés par le système comptable déjà en place).

Armstrong (2002) essaie d'approfondir la réflexion sur le statut ontologique des charges réparties. Ainsi, il part de la prémisse que les charges directes dont réelles d'un point de vue ontologique, c'est-à-dire qu'elles sont extérieures à la comptabilité de gestion en tant que pratique (c'est seulement leur réalité par rapport à la pratique de la comptabilité qui est discutée ici). Le montant des charges directes et leur association (affectation) aux objets de coût sont indépendants donc du système de comptabilité de gestion mis en place.

La situation des charges indirectes est plus complexe. Si l'on part de leur définition habituelle (déjà citée ici), leur répartition ne peut jamais être réelle. Elle varie en fonction de la clé utilisée, qui à son tour est déterminée en fonction de certaines conventions ; les charges réparties seront donc, d'un point de vue ontologique, seulement des construits intellectuels. Finalement, toute allégation de précision du processus de répartition (en dehors de sa exactitude mathématique) n'a pas de sens. Il en va naturellement de même pour les allégations contraires, celles liées au caractère arbitraire de la répartition.

Toujours selon Armstrong (2002), d'un point de vue pratique, il est néanmoins possible d'affirmer que certaines clés de répartition permettent de calculer des coûts plus proches de la « vérité » que d'autres (sans avoir pour autant à formuler explicitement les bases de ce type de raisonnement). L'exemple qu'il cite est, à nouveau, celui de la répartition fondée sur la main d'œuvre directe. En effet, cette solution est généralement considérée comme insatisfaisante car, intuitivement, il paraît absurde que la répartition de montants très élevés de charges indirectes dépende de la main d'œuvre directe, qui représente si peu du coût total du produit analysé.

Loin d'être neutres, ces contradictions liées à la répartition des charges indirectes peuvent servir certaines fonctions sociales (Armstrong, 2002). Le processus de répartition en soi est légitimé, car il devient la seule réponse valable devant l'impossibilité de connaître les coûts réels.

2.2.2.2. Les méthodes de répartition et le statut ontologique des charges

Les promoteurs des méthodes de répartition, quelles qu'elles soient, tentent de dépasser ces contradictions pour mettre mieux en exergue les mérites des solutions qu'ils proposent. Le caractère indirect des charges est présenté souvent comme une illusion, car en réalité toute charge serait connectée à un objet de coût. Les promoteurs des méthodes se placent ainsi dans un environnement réaliste, d'où toute démarche contestable et ambiguë (telle la répartition) est bannie. Les charges, directes ou indirectes, ainsi que leur manière de s'accumuler sur les objets de coût sont décrites comme ontologiquement réelles, c'est-à-dire indépendantes de la comptabilité de gestion comme pratique (Armstrong, 2002). Par conséquent, la répartition n'est pas un processus arbitraire, mais la recherche de la vérité (intrinsèque) des coûts.

Ainsi, les tenants de l'ABC essaient de traiter toutes les charges comme directes. Cette prémisse, même si elle n'est pas toujours explicitée, apparaît dans toute présentation (scolaire) de la méthode. Par exemple, dans son manuel[35], Gervais (2005, p. 173) décrit la logique même du système ABC comme suit : les activités consomment des ressources et les produits consomment des activités. Plus loin il affirme que « la technique des coûts par activités […] met l'accent sur la nécessité de se calquer sur le processus réel de fabrication-vente et d'adopter un mode d'évaluation qui autorise le suivi des coûts à la trace » (Gervais, 2005, p. 189).

Dans ces conditions, le rôle de la comptabilité de gestion sera de mettre en évidence et exploiter ce caractère direct des charges et non pas de répartir des charges indirectes (Armstrong, 2002). L'ABC identifie les activités réelles qui contribuent à la fabrication d'un produit et calcule le coût (direct et donc réel) de chacune.

Gervais (2005, p. 189), exprime clairement cette idée : « la notion de répartition des charges est abandonnée. Elle est remplacée par l'affectation des ressources consommées à des activités et une utilisation variable des activités par les produits ». Mévellec (2000a, p. 402)

[35] Nous avons choisi ce manuel en raison de son caractère complet et récent ; par ailleurs, le discours tenu est représentatif pour la plupart des manuels de comptabilité de gestion.

présente la méthode ABC dans les mêmes termes : « La nouveauté vient du traitement de la consommation des services internes à l'entreprise par les objets. Qui dit consommation dit relation de cause à effet. Tous les coûts d'objets qui sont calculés sont donc des coûts directs. Il n'y a plus de procédure d'imputation de charges indirectes ».

De cette façon, toutes les charges de l'entreprise deviennent réelles d'un point de vue ontologique (Armstrong, 2002).

Les tenants de l'UVA adoptent la même tactique, c'est-à-dire contourner les ambiguïtés de la répartition des charges indirectes et se situer dans un contexte réaliste. Dans un article où ils tentent de répondre aux différents critiques qui leurs sont adressées – sans les citer, mais nous pouvons aisément supposer qu'il s'agit de (Meyssonnier, 2003) ou de (Mévellec, 2002) –, Buffet et al. (2005) développent leur raisonnement. Ainsi, ils expliquent que « la méthode UVA n'est pas une méthode de répartition comptable » (Buffet et al., 2005, p. 102) ; sa finalité première est de « calculer l'indice des postes UVA à partir desquels on calculera les équivalents UVA des processus, des produits et des services ».

Dans la mise en place de la méthode on procède à « une analyse technico-économique des ressources consommées par l'entreprise, suivant une démarche spécifique ayant pour but de hiérarchiser les postes, les processus, les produits en calculant leur valeur exprimée par rapport à une unité de mesure » (Buffet et al., 2005, p. 103). Il est évident que dans ce processus toutes les ressources consommées (c'est-à-dire l'ensemble des charges de l'entreprise) sont considérées comme directes, puisqu'on peut les rattacher aux objets de coût (à savoir les postes, les processus et les produits). De la même façon, la méthode UVA « va identifier tout ce qui a contribué à réaliser chacune des transactions entre l'entreprise et ses clients » (Buffet et al., 2005, p. 104). Il s'agit de la même logique, où toutes les charges deviennent directes, mais cette fois l'objet de coût est différent, à savoir les transactions entre l'entreprise et le client (il faut rappeler que la méthode UVA prétend pouvoir calculer le bénéfice ou la perte pour chacune des factures émises).

Par ailleurs, dans la terminologie de l'UVA on évite de parler de coûts pendant les phases de mise en œuvre de la méthode (identification des postes, calcul des indices et des équivalents UVA etc.) ; comme le relève Meyssonnier (2003), il s'agit d'un choix purement terminologique.

Il est facile de constater que le procédé est strictement le même que dans le cas de l'ABC : l'ensemble des charges deviennent ici directes et le rôle de la méthode de calcul des

coûts sera de dévoiler ce caractère direct préexistant et réel et de rattacher donc chaque élément de charges à l'objet de coût auquel il est intrinsèquement lié.

3. Les discours explicatifs / interprétatifs

La question posée est ici fondamentalement différente ; il s'agit non plus de trouver les meilleurs schémas de répartition, mais de déterminer pourquoi (et comment) les entreprises répartissent réellement leur charges. L'idée défendue est que la répartition n'est pas motivée par l'amélioration des coûts calculés, mais suit d'autres logiques : motivation des acteurs, estimation des coûts d'opportunité, régulation de la concurrence, établissement des prix de vente, évaluation des stocks etc.

Ce type de raisonnement est désormais reconnu et fait son entrée dans les manuels de comptabilité de gestion. Ainsi, Horngren et al. (2005) citent les raisons suivantes pour la répartition des charges : fournir des informations pour la prise de décision (notamment en ce qui concerne la production et les prix), motiver les managers et les autres employés, justifier les coûts (dans le cas des contrats avec l'Etat) et finalement évaluer les bénéfices ou les actifs.

Les discours analysés ici, sous la forme d'une brève revue de littérature critique, sont exclusivement des discours scientifiques :

- la recherche sur la répartition inspirée par la théorie positive de la comptabilité (première section) ;
- la recherche dédiée aux dimensions socio-psychologiques de la répartition (deuxième section) ;
- la recherche marxiste sur certains aspects de la répartition (troisième section) ;
- la recherche néo-institutionnelle (quatrième section).

3.1. La répartition selon la théorie positive de la comptabilité

Souvent, les recherches fondées sur l'étude approfondie des pratiques mobilisent la théorie positive de la comptabilité. L'intention première de celle-ci est d'expliquer « pourquoi la comptabilité est ce qu'elle est et pourquoi les comptables font ce qu'ils font, et quels effets ces phénomènes ont sur les gens et sur l'allocation des ressources » (Colasse, 2000, en citant Jensen). L'attention se focalise sur les choix des acteurs de la comptabilité, et non plus sur les objets comptables (rapports, méthodes comptables etc.). La fonction de la théorie est ici d'expliquer et de prédire le comportement des producteurs et des utilisateurs de l'information comptable. Les initiateurs de ce courant sont Watts et Zimmerman, de l'université de Rochester (cf. Watts et Zimmerman, 1978, 1990). La théorie positive de la comptabilité

emprunte beaucoup à la théorie positive de l'agence, d'inspiration néoclassique, développée par les chercheurs de la même université – Jensen, Meckling, Fama etc. (Casta, 2000).

En raison de cette filiation, une partie des recherches sur les pratiques de calcul des coûts héritent de l'orientation épistémologique de la théorie positive de la comptabilité, mais également de la méthodologie qu'elle préconise. Il s'agit d'une tradition économique néoclassique, positiviste, centrée sur la rationalité micro-économique et sur une vision de la firme comme nœud de contrats entre acteurs rationnels. La méthodologie de recherche quantitative (essentiellement modélisation mathématique) est, elle aussi, empruntée aux sciences économiques. L'étude approfondie des pratiques en est absente et les exemples tirés de la réalité ont un caractère anecdotique, servant exclusivement à illustrer les modèles mathématiques. L'hypothèse principale posée par Zimmerman (1979), le fondateur des recherches positives sur la répartition, est celle des REMM – les acteurs organisationnels sont tous des *resourceful, evaluative, maximizing men*, ils agiront donc de manière rationnelle pour maximiser leur propre utilité.

Les recherches positives sur la répartition des charges respectent donc les principes de l'individualisme méthodologique et les fondements de la vision néoclassique des comportements économiques (Coriat et Weinstein, 1995). Elles sont fondées sur des modèles simplificateurs, formels et abstraits et ne reflètent pas la complexité des pratiques des entreprises (c'est par ailleurs l'une des critiques dont fait souvent l'objet la théorie positive de la comptabilité). Les relations d'agence sont fréquemment utilisées ici pour modéliser les comportements des acteurs organisationnels, mais parfois de manière implicite.

Ces recherches abandonnent l'approche normative dominante et apportent ainsi des éléments d'analyse indispensables.

Nous évoquerons ici quelques unes des problématiques traitées dans les recherches apparentées à la théorie positive : l'orientation des comportements dans un modèle d'agence, le rôle de *proxy* donné aux charges réparties, ainsi que l'impact de ces mêmes charges sur l'établissement des prix de vente.

3.1.1. La répartition des charges indirectes dans un contexte d'agence

Le modèle de l'agence apparaît souvent de manière explicite dans les recherches positives sur la répartition des charges indirectes (Zimmerman, 1979; Magee, 1988; Baiman, 1990; Rajan, 1992; Pfaff, 1994; Hemmer, 1996; Wagenhofer, 1996, etc).

La relation entre le directeur et les managers des centres de responsabilité, comme toute relation supérieur – subordonné, peut être considérée comme une relation principal – agent. Le directeur confie l'exécution de certaines missions aux managers des centres, en leur déléguant un certain pouvoir de décision et en leur mettant à disposition les ressources nécessaires. Les intérêts des deux parties sont divergents et il y a une forte asymétrie d'information en faveur de l'agent (donc du responsable du centre).

Cette relation engendre pour les deux parties des coûts d'agence : dépenses de surveillance et d'incitation (engagées par le principal), coûts d'obligation (supportés par l'agent) et perte résiduelle.

Dans un modèle de ce type, l'objectif de la répartition des charges est de permettre au principal de diriger les choix de l'agent et de profiter de la meilleure connaissance par l'agent de l'utilisation des ressources allouées (Magee, 1988; Wagenhofer, 1996). Les choix de l'agent concernent d'une part ses efforts pour accomplir ses missions et d'autre part la consommation des ressources fournies par le principal.

Une répartition efficiente des charges doit tenir compte de trois facteurs :

- la volonté, exprimée par le principal, d'une utilisation efficiente des ressources allouées à l'agent,
- le partage du risque entre le principal et l'agent,
- les décisions que l'agent prend (hormis l'utilisation des ressources), c'est-à-dire les efforts qu'il fait pour optimiser son activité.

Baiman et Noel (1985) démontrent à l'aide de la théorie de l'agence appliquée sur plusieurs périodes qu'il est avantageux pour l'entreprise de répartir les charges fixes indirectes aux centres de responsabilité afin de mesurer les performances de ceux-ci. L'allocation des charges fixes indirectes est justifiée seulement sur un horizon long de temps, pour des décisions concernant l'acquisition (investissement) et l'utilisation des ressources communes (Whang, 1989; Balakrishnan et DeJong, 1993). Balachandran et al. (1987) essaient de trouver une procédure de répartition des charges fixes et variables qui assure l'efficience sur le court terme (décisions concernant l'utilisation de ressources communes) et le long terme (décisions liées aux investissements).

La discussion de Zimmerman (1979) autour de la répartition dans un modèle d'agence est plus complexe. Ainsi, une partie des frais généraux du principal (niveau hiérarchique supérieur) peut être répartie au niveau de l'agent (centre de responsabilité) ; cette somme

fonctionne comme une taxe imposée par le principal. Cette taxe aura comme effet de réduire les profits maximum du centre mais aussi le niveau maximum d'avantages que l'agent peut obtenir en détournant une partie des ressources. Pour aller plus loin, la répartition des charges indirectes réduirait la tendance des managers des centres à introduire du slack lors de l'élaboration des budgets.

En outre, la répartition des charges peut réduire les coûts d'agence en déterminant le subordonné de monitoriser son supérieur. En se voyant allouer une partie des dépenses de son supérieur, le subordonné sera tenté de surveiller ces dépenses, du moment où elles affectent son bien-être personnel (le subordonné agira indirectement comme agent du principal de son supérieur).

Généralement, dans un contexte d'agence, la répartition des charges aide le principal à mieux maîtriser les efforts fournis par l'agent, à contrecarrer les effets de l'asymétrie de l'information et somme toute à réduire les coûts d'agence.

3.1.2. Les charges réparties, approximation pour les coûts invisibles

Toujours dans un contexte d'agence, dans les situations où il y a un risque de collusion entre agents dans le but d'influencer des coûts apparemment incontrôlables, il est dans l'intérêt du principal de répartir ces coûts aux agents (Suh, 1987; Rajan, 1992). Selon Baiman et Noel (1985) et Suh (1988), cette répartition de coûts incontrôlables par l'agent pourrait fournir une approximation (*proxy*) des effets de certaines de ses actions inobservables pour le principal.

A l'aide d'un modèle où le principal entre en relation avec de multiples agents, Pfaff (1994) arrive à justifier les méthodes de répartition utilisées en pratique. En particulier, il considère que les méthodes fondées sur la causalité recherchent en réalité un *proxy* pour certains coûts difficiles à calculer. Dans certaines situations, des méthodes simples peuvent se montrer optimales, comme la répartition des charges indirectes en fractions égales entre les objets de coûts ou selon l'aptitude de ces objets à supporter la partie de charges qui leur revient.

Pour résumer, dans un modèle d'agence les coûts répartis aident à estimer certains coûts invisibles pour le principal.

Plus généralement, la répartition des charges peut servir pour remplacer et approximer certains coûts d'opportunité ou d'autres coûts difficilement mesurables (Devine, 1950; Zimmerman, 1979; Miller et Buckman, 1987; Hansen et Magee, 1993; Gietzmann et

Monahan, 1996). Pour reprendre la formule originelle, les charges réparties sont un *proxy* pour les coûts d'opportunité. La mesure des coûts d'opportunité par l'intermédiaire des charges réparties est certainement inexacte, mais le processus de calcul est beaucoup moins coûteux que pour une estimation directe de ces coûts (Zimmerman, 2003). Pourtant, dans certains cas, le coût complet (c'est-à-dire après répartition des charges) surestime les coûts d'opportunité, ce qui rend préférable l'utilisation du direct costing (Gietzmann et Monahan, 1996).

Le raisonnement de l'un des précurseurs (Devine, 1950), très simple, est tout à fait représentatif pour cette logique. La répartition des charges indirectes se fait généralement à l'aide des temps de travail ; de cette façon chaque produit ou activité recevra une partie de ces charges proportionnelle à l'utilisation des capacités de production de la firme. Les produits qui utilisent plus de capacités seront ainsi pénalisés.

Si la firme fonctionne à sa capacité maximale (facteurs de productions rares), les décisions prises seulement à l'aide des marges sur coûts variables ne sont pas fiables. A l'établissement du programme de production il est important de tenir compte des coûts d'opportunité (si un produit utilise plus de capacités qu'un autre, il est parfois préférable d'y renoncer, même si sa marge sur coûts variables est supérieure).

Le coût complet (donc calculé après la répartition des charges) serait également une bonne estimation (*proxy*) pour le coût à long terme (Skinner, 1986). La prise de décisions en ignorant les coûts fixes peut donner de bons résultats seulement dans le cas où il y a des capacités non utilisées, où le marché est segmenté et où de nouveaux investissements ne sont pas envisagés. Dans les autres situations, cela devient dangereux.

En règle générale, il faut éviter de prendre des décisions à long terme à l'aide de concepts spécifiques au court terme. La survie à long terme requiert, entre autres, que l'entreprise arrive à couvrir tous ses coûts (y compris les charges indirectes) par les revenus des ventes. En pratique, l'allocation des charges assure que les prix de vente suffisent à couvrir les coûts complets à long terme.

3.1.3. Répartition et prix de vente

Généralement, dans les décisions sur les prix de vente, l'information sur les coûts joue un rôle essentiel – cf. par exemple (Anthony, 1960), (Govindarajan et Anthony, 1983) ou plus récemment (Horngren et al., 2005). La littérature en comptabilité de gestion, influencée par la théorie économique de la maximisation des profits, recommande le coût variable (assimilé au coût marginal) comme support pour ces décisions, mais en réalité c'est le coût complet qui est

le plus souvent utilisé. Ainsi, l'enquête réalisée par Govindarajan et Anthony (1983) montre que 80% des entreprises étudiées utilisent le coût complet comme support pour fixer leurs prix de vente ; des recherches plus récentes aboutissent à des résultats similaires (cf. Balakrishnan et Sivaramakrishnan, 2002).

Ce constat devrait néanmoins être nuancé, car si c'est le coût complet qui sert de base pour déterminer le prix normal ou le prix cible (Cornick et al., 1988; Anthony, 1989), d'autres décisions de prix (pour affronter à la concurrence, lancer un nouveau produit ou augmenter la part de marché) s'appuient fréquemment sur les coûts variables (Bruegelmann et al., 1985).

Dans les entreprises qui utilisent les coûts de revient pour établir les prix de vente optimaux, il est donc essentiel de toujours analyser le problème de la répartition des charges (Cohen et Loeb, 1990).

Baser les prix de vente sur les coûts complets calculés peut être une démarche volontaire ou au contraire, imposée par les pouvoirs publics. Pavia (1995) propose un schéma de répartition qui permet la maximisation de leur profit dans ces conditions.

Les innovations dans le domaine de la comptabilité de gestion sont également prises en considération ; ainsi, Lere (2000) se fait l'avocat de la méthode ABC dans le processus d'établissement des prix de vente. Banker et Potter (1993) étudient les avantages et les inconvénients du système à clé unique de répartition et du système ABC corrélés aux caractéristiques du marché, en supposant que les prix de vente sont fixés sur la base des coûts. Si la concurrence est monopolistique, le profit obtenu par les entreprises sera plus grand si elles utilisent un système de type ABC ; cette situation s'applique aussi aux marchés d'oligopole à condition que les paramètres du coût et de la demande soient constants. Les entreprises qui utilisent comme clé unique de répartition la main d'œuvre directe seront avantagées dans le cas où la demande pour les produits consommateurs de main d'œuvre (dont le coût sera donc surévalué) augmente plus vite que la demande pour les produits faibles consommateurs de main d'œuvre (dont le coût sera sous-évalué).

Par ailleurs, ce ne sont pas uniquement les caractéristiques du marché qui ont un impact sur l'établissement des prix de vente sur la base des coûts, mais toutes les conditions dans lesquelles la décision s'effectue : environnement économique, méthode de calcul des coûts, mécanisme d'établissement des prix, caractéristiques de la demande et des coûts (Lere, 1986).

L'utilisation des coûts complets (c'est-à-dire après la répartition des charges indirectes) dans l'établissement des prix de vente est une thématique récurrente dans les

recherches qui adoptent un point de vue positif – cf. la très récente revue de littérature de Balakrishnan et Sivaramakrishnan (2002). Il s'agit essentiellement de comprendre pourquoi cette pratique est tellement répandue et quelles sont les motivations des entreprises.

Ce type de questionnement nous paraît particulièrement pertinent, mais la méthodologie de travail reste confinée au cadre de la théorie positive : notamment modélisation mathématique et simulations, ce qui ne permet pas, à notre avis, à aller vraiment au fond de ces questions. C'est par ailleurs un reproche que l'on pourrait faire à l'ensemble des recherches positives, quelle que soit leur problématique. La section suivante est dédiée à un ensemble de recherches (beaucoup moins nombreux) qui reprennent le même type de questionnement (pourquoi et comment les entreprises répartissent-elles leurs charges indirectes) à l'aide d'une méthodologie qualitative, qui nous semble plus adéquate pour rendre compte de la complexité des situations.

3.2. La dimension socio-psychologique de la répartition

Chez certains auteurs (par exemple Hiromoto, 1988, 1991; Merchant et Shields, 1993), l'interprétation du processus de répartition acquiert une forte dimension socio-psychologique. Ils étudient les comportements, les rapports de force, les motivations et les interactions des acteurs organisationnels autour de ce phénomène. Souvent le système de calcul n'est pas fondé sur la logique économique, mais il sert exclusivement de facteur de pression sur les comportements des acteurs. Ce sont des recherches peu théorisées, qualitatives, à visée plutôt prescriptive. Elles dépassent l'approche néoclassique de la comptabilité de gestion tout en restant dans le cadre de la rationalité (limitée). Par leur type de questionnement, elles se rapprochent de la théorie positive : il s'agit à nouveau d'expliquer les pratiques de répartition existantes.

Ces études, peu nombreuses, partent de l'idée que ce qui importe vraiment pour la comptabilité de gestion, c'est d'influencer les comportements organisationnels, en déterminant les acteurs à agir dans le sens désiré ; parfois dans ces cas la précision des coûts n'est pas dans l'intérêt de l'entreprise.

3.2.1. Répartir pour influencer les comportements

Il y a une filiation, au moins implicite, avec l'analyse comportementale de la firme, initiée par l'école de Carnegie Mellon (Simon, Cyert, March etc.). Ainsi, dans un article précurseur, Caplan (1966) oppose le modèle traditionnel de la comptabilité de gestion

(maximisation des profits, gestion scientifique, rationalité substantive etc.) à la théorie moderne (behavioriste), qui considère que le rôle fondamental du système de comptabilité de gestion est d'influencer les comportements.

Selon Zimmerman (2003), la répartition des charges peut encourager ou non la coopération entre les centres de responsabilité. En effet, les centres seront motivés à coopérer si les coûts répartis à un centre dépendent des performances opérationnelles d'autres centres. De plus, un tel système d'allocation peut réduire le risque supporté par les managers, car ce risque sera partagé avec les autres managers.

La procédure de répartition peut influencer la manière dont les centres de responsabilité utilisent les services d'un département de support (Horngren et al., 2005). Si les coûts de ce département ne sont pas répartis aux centres bénéficiaires (ou si la répartition se fait forfaitairement), ces centres auront tendance à utiliser de manière extensive les services fournis. Dans le cas contraire, si la répartition se fait en fonction de l'utilisation effective, les centres tenteront de faire un usage plus parcimonieux des services en question. L'étude du cas Bellcore par Kovac et Troy (1989) montre comment de mauvaises procédures de répartition des charges indirectes peuvent conduire à une situation extrême : l'abandon de l'utilisation des services partagés.

Les réflexions de Hiromoto (1988; 1991) ont comme point de départ les traits distinctifs du contrôle de gestion japonais. Les entreprises japonaises ne laissent pas les procédures comptables et fiscales influencer la manière dont elles mesurent et contrôlent leur activité, la liaison entre les méthodes de gestion comptable et les objectifs de l'entreprise est plus directe. Le but du système de contrôle de gestion est plutôt de motiver les salariés que de fournir des informations précises au management. La comptabilité de gestion doit influencer les comportements des hommes et favoriser le management orienté vers le marché, dans une approche dynamique et centrée sur le travail en équipe.

Les données issues de la comptabilité de gestion ne représentent plus le support exclusif de la prise de décisions et deviennent plutôt une base de débat au sein de l'entreprise (Yoshikawa, 1994).

Traditionnellement, dans une approche classique, on considère qu'il doit exister une relation logique et causale entre le poids réel des frais généraux et leur répartition par produit ; tout système de calcul de coûts doit saisir aussi précisément que possible la réalité des coûts. Mais parfois il est plus important d'avoir un système de répartition des frais généraux qui

pousse les salariés à travailler en harmonie avec les objectifs à long terme que de connaître les coûts exacts des produits.

Hiromoto est rejoint dans ses conclusions sur la répartition des charges par Merchant et Shields (1993), qui signalent que parfois les managers induisent délibérément des biais dans les coûts pour orienter les comportements. Selon ces deux auteurs, les systèmes de coûts biaisés doivent être employés, le cas échéant, seulement pour soutenir une stratégie déjà formulée et non pas comme base pour développer une nouvelle stratégie. Ils constatent, à partir de quelques études de cas (dont certains japonais), l'existence de trois types de biais.

Premièrement, la surévaluation des coûts peut avoir des effets positifs dans les entreprises confrontées avec une concurrence par les prix, car elle leur permet de conserver des marges (Merchant et Shields, 1993). Les services commerciaux ont tendance à s'engager dans des guerres de prix et l'erreur présente dans le coût remplit dans ce cas la fonction de « coussin de sécurité ». De plus, on constate que même si les responsables sont conscients des erreurs introduites dans les coûts, ils agissent comme si ces coûts étaient corrects (au fond, c'est la psychologie des individus qui avancent leur montre de quelques minutes pour ne pas être en retard).

Deuxièmement, dans le sens contraire, certains managers sous-évaluent le coût des produits : coûts standard ou coûts réels (Merchant et Shields, 1993). Cette pratique peut prendre la forme des coûts cible japonais – les objectifs de coûts utilisés ont principalement un rôle de motivation et sont impossible à atteindre si les conditions de l'exploitation restent inchangées. Il arrive aussi de sous-évaluer les coûts de certains produits ou services pour encourager leur consommation à l'intérieur de l'entreprise.

Le troisième cas est celui des biais introduits sans que l'on connaisse le sens dans lequel ils agiront (Merchant et Shields, 1993). Telle est par exemple la situation des entreprises qui utilisent des inducteurs de coûts attachés aux domaines critiques, sur lesquels doivent se concentrer les efforts d'amélioration. Ainsi, la répartition des frais généraux en fonction du nombre et du type des composants pousse à réduire la complexité des produits et à utiliser des composants standard.

De la même façon, dans les entreprises japonaises, la répartition des frais généraux sur la base du temps de travail ne correspond pas à la réalité des processus, mais elle représente une incitation pour réduire le poids de la main d'œuvre et accélérer l'automatisation (Hiromoto, 1988; Shields et al., 1991). La prédominance du temps de travail au Japon comme clé de répartition pour les charges indirectes semble être confirmée par les études de terrain.

Ainsi, Shields et al. (1991) montrent que dans les entreprises japonaises, de même que dans les entreprises américaines, les clés les plus utilisées sont liées à la main d'œuvre (heures de main d'œuvre et coût de la main d'œuvre). Au Japon, à la différence des Etats-Unis, ce sont les heures de main d'œuvre qui sont privilégiées : 58,3% des entreprises japonaises répartissent leurs frais généraux sur la base des heures de main d'œuvre directe et 23,3% sur la base du coût de la main d'œuvre directe ; au contraire, 35,7% des entreprises américaines utilisent les heures de main d'œuvre directe et 58,7% le coût.

Wagenhofer (1996) formalise à l'aide la théorie de l'agence l'allocation volontairement déformée des charges indirectes dans le but de mieux motiver les managers. Il détermine les conditions générales pour qu'une telle approche donne de bons résultats et détaille les cas de sous-évaluation et surévaluation des coûts. Sa conclusion est que dans certaines situations un système de calcul qui produit des coûts systématiquement faussés est préférable à un système précis de calcul.

3.2.2. Conditions d'une approche comportementale efficace

L'efficacité de l'approche comportementale de la répartition des charges suppose que trois conditions soient remplies (Bouquin, 1997, 2004).

Premièrement, les responsables des entités sur lesquelles les charges sont réparties doivent avoir intérêt à réduire leurs coûts ; le moyen le plus simple est d'introduire ces charges dans la mesure des performances des centres et dans l'évaluation des actions des managers. Les performances doivent être jugées avec précaution, car dans certains cas la réduction des coûts, même si elle conduit à une amélioration à court terme de la situation, peut compromettre les performances à long terme de l'entreprise.

Quelquefois, s'il existe une forte solidarité entre les départements commerciaux et les départements de support, les coûts répartis peuvent être un signal qui incite les responsables à prendre des décisions pour améliorer leur activité, même si ces coûts n'entrent pas dans l'évaluation de leurs résultats personnels. Cette idée était ressortie de l'analyse du cas Medipharma (deuxième partie, premier chapitre).

Deuxièmement, les responsables doivent avoir le moyen d'influencer le processus d'imputation (notamment d'agir pour que moins de charges leur soient imputées) ; la clé de répartition devrait se fonder sur un élément que le manager concerné peut maîtriser. C'est un retour au principe de contrôlabilité, appliqué cette fois sous une forme indirecte. Cette règle s'applique seulement dans la situation, la plus fréquente, où le but visé est la réduction des

coûts associés à la clé de répartition. Pour reprendre l'un des exemples donnés par Hiromoto (1988), les entreprises japonaises répartissent les charges indirectes sur la base de la main d'œuvre directe afin de réduire le poids de ce facteur.

Il arrive néanmoins que la répartition des charges soit conçue comme une contrainte générale imposée sur les centres de responsabilité, comme une sorte d'impôt qui limite le détournement et la surconsommation des ressources communes (Zimmerman, 1979).

Troisièmement, le résultat de l'action des responsables doit être une diminution des coûts de l'entreprise et non pas un report sur d'autres entités. C'est l'un des dangers connus de l'organisation en centres de responsabilité : il arrive que les décisions prises par les managers afin d'améliorer l'activité de leurs centres se répercutent sur les autres centres.

Les relations entre les centres de responsabilité représentent un aspect important de la gestion de l'entreprise, car elle doit trouver l'équilibre entre une coopération créatrice de synergies et une émulation indispensable pour l'innovation et le progrès. Plus fondamentalement, il s'agit du dilemme ancien entre différenciation et intégration (Lawrence et Lorsch, 1967). La répartition des charges peut stimuler la coopération entre les centres de responsabilité (Zimmerman, 2003).

Pour synthétiser, l'approche comportementale sur la répartition part de l'idée que les charges réparties inciteront les responsables à agir pour améliorer l'efficience de l'activité de leurs centres, amélioration qui se diffusera au niveau global de l'entreprise.

3.3. Une perspective marxiste sur la répartition

Généralement, les chercheurs inspirés par le marxisme étudient comment la pratique de la comptabilité de gestion est impliquée dans la création et la reproduction d'une société inégale (Baxter et Chua, 2003). Ici, les ressources ne sont pas distribuées de manière équitable, ni en fonction des besoins. L'inégalité qui en découle met en danger la stabilité sociale en promouvant des formes profondément enracinées de conflit et de répression ; les acteurs organisationnels, et en général les membres de la société internalisent et acceptent les valeurs qui perpétuent les inégalités. « Les chercheurs qui s'inscrivent dans ce cadre mobilisent la science pour fournir un point de départ à la critique, au changement et à l'amélioration au sein des organisations et de la société tout entière » (Baxter et Chua, 2003, p. 100).

Pour Bryer (1994; 1998), chercheur extrêmement prolifique et figure de proue du courant marxiste, l'objet fondamental de la comptabilité est la responsabilité pour le capital. Ainsi, les marchés financiers tiennent les managers responsables du capital mis à disposition et des bénéfices réalisés, tandis que les investisseurs individuels sont responsables l'un envers l'autre de la répartition équitable du profit distribué (c'est-à-dire en fonction du capital avancé).

« La comptabilité est le plus important système de contrôle, car elle fournit aux investisseurs et aux managers des mesures objectives pour la formation et la réalisation de la plus-value » (Bryer, 2006, p. 552). Elle permet au capital de contrôler la force de travail (c'est-à-dire la dominer et la réguler). En particulier, c'est à travers la comptabilité de gestion que les dirigeants peuvent contrôler leurs employés, y compris les managers subordonnées (Bryer, 2006).

3.3.1. Coûts de circulation et coûts de production

Lorsque le capitaliste rassemble un grand nombre de travailleurs, la consommation d'une partie des moyens de production se fera en commun (Bryer, 2006) ; il économisera ainsi le capital tout en encourant des charges indirectes. Dans la lignée de Marx, Bryer (1994; 1999), distingue parmi les charges indirectes les coûts de circulation et les coûts de production.

Dans le temps, le capital doit passer par différents stades, qui concernent l'achat, la fabrication ou la vente des différents biens ; les délais entre ces différents stades nécessitent de constituer des stocks. Cette circulation du capital produit les coûts de circulation qui, bien qu'indispensables, ne créent pas de valeur. Dans un langage strictement comptable, on pourrait en grand les assimiler aux charges indirectes hors-production : il s'agit notamment des coûts des différentes fonctions (achats, administratif, marketing, force de vente etc.) – cf. aussi (Macve, 1999).

Au contraire, les coûts indirects de production, ce sont des coûts qui ajoutent de la valeur. Concrètement, ce sont des coûts dépensés pour la fabrication et pour rendre les stocks prêts à être vendus, c'est-à-dire les consommations normales, ainsi que les coûts de stockage et de transport etc.

Dans cette optique, on ne devrait pas répartir les coûts de circulation aux produits et les inclure dans l'évaluation des stocks, mais les considérer comme des charges de la période.

En ce qui concerne les charges directes (notamment main d'œuvre et matières premières), elles font partie par leur nature du coût de production, car elles sont incorporées

directement dans la valeur d'usage du bien ou service fabriqué. La participation des charges indirectes (de production) au coût de production s'explique différemment, car il s'agit de charges socialement nécessaires à produire de la valeur d'usage, mais qui n'y sont pas incorporées physiquement. Leur répartition doit se faire en fonction de la valeur d'usage qu'elles apportent.

Le processus de répartition en soi favorise la maximisation des revenus générés par le capital, car il rend les managers responsables pour leurs consommations de capital sous forme de charges indirectes, capital dont ils doivent contrôler le circuit vers la réalisation de plus-value (Bryer, 2006). Le pouvoir de contrôle des managers ne s'exerce pas sur les charges indirectes et par conséquent ils ne peuvent pas être tenus responsables pour ces charges en tant que telles. Ils contrôlent toutefois le processus de production et peuvent influencer la consommation d'activités mises en commun (c'est-à-dire le niveau de leurs charges indirectes), ainsi que les délais de récupération du capital. Bryer revient ici sur le fait que la répartition des charges indirectes va à l'encontre du principe de contrôlabilité et affirme que cette transgression se fait au bénéfice du capital.

Dans une perspective marxiste, Bryer (2006) avance les explications suivantes pour les pratiques de répartition des entreprises capitalistes modernes :

- elles répartissent leurs charges indirectes aux objets de coût (ce qui constitue désormais une pratique commune) afin de mettre en place une responsabilité sociale pour le capital ; c'est là le véritable sens des raisons invoquées par les entreprises pour défendre la répartition généralisée – rappeler l'existence des charges indirectes aux managers, les responsabiliser quant à leurs consommations de ressources etc. (Ahmed et Scapens, 1995) ;
- la répartition des charges indirectes à la base des heures de main d'œuvre directe, même si elle est imprécise, sert à orienter les efforts des managers pour réduire les coûts de main d'œuvre, préoccupation centrale pour les détenteurs du capital ; il s'agit par exemple d'encourager l'automatisation des processus (Hiromoto, 1991 ; Merchant et Shields, 1993 ; Horngren et al., 2005).

3.3.2. Certains enjeux cachés de l'ABC

Armstrong (2002) analyse l'une des pratiques contemporaines de répartition des charges (à savoir la méthode ABC) dans une perspective d'inspiration marxiste et démontre

qu'elle constitue en réalité un moyen pour mieux contrôler les départements de support et pour justifier, le cas échéant, des réductions de personnel.

Le développement incomplet des systèmes de comptabilité et de contrôle a conduit à l'apparition de marchés du travail protégés à l'intérieur de l'entreprise. En effet, les activités de production sont soumises au contrôle budgétaire et aux standards, tandis que les départements de support échappent à ces contraintes ; leurs salaires sont traités comme des charges fixes indirectes. Il s'agit d'une véritable zone de non-responsabilité : « *fixed overhead both coincided with, and defined, a zone of unaccountability, hedged about by real complexity and quasi-professional mystique* » (Armstrong, 2002, p. 100). Par ailleurs, l'organisation et la réorganisation des marchés du travail protégés est un phénomène inhérent à la rationalisation bureaucratique de la société ; ces marchés (extérieurs ou intérieurs à l'entreprise) font partie intégrante du monde occidental contemporain (Paradeise, 1988).

Par sa démarche, l'ABC parvient à assujettir les départements de support à des régimes de responsabilité (*regimes of accountability*) similaires à ceux en vigueur pour la fonction de production, en identifiant des activités et ensuite en répartissant l'ensemble de leurs charges à ces activités. Cela permet de mettre en évidence les départements qui, prétendument, ne rapportent pas de valeur ajoutée et instaure un climat de suspicion dirigé contre les fonctions de support. Le point clé sont les inducteurs de coût qui peuvent servir non seulement à répartir les charges indirectes, mais surtout à mesurer les performances des activités et donc à l'établissement de budgets, de standards etc. pour contrôler les départements de support.

L'ABC prétend créer, à travers la comptabilité de gestion, un régime de responsabilité étendu à l'ensemble de l'entreprise (Armstrong, 2002). Cette méthode reflète la vision des managers opérationnels ; d'ailleurs souvent les projets de mise en place de la méthode sont menés par ceux-ci. Il faut situer cela dans le contexte des rapports de force présents au sein de l'entreprise, entre opérationnels et les fonctions de support, où les premiers sont généralement favorisés. Les managers opérationnels espèrent surtout réduire la pression des charges indirectes sur leurs départements respectifs ; le souci d'améliorer la qualité des processus à travers la gestion par les activités (l'un des principaux arguments de vente de la méthode) passe en réalité au second plan. « *The destruction of the staff department as a shelter is not incidental to ABM : it is the heart of it* » (Armstrong, 2002, p. 102).

Finalement, la mise en place de la méthode aboutit à une revalorisation des informations comptables, qui apparaîtront ainsi comme plus utiles, mais aussi à une amélioration de l'image des contrôleurs de gestion (Friedman et Lyne, 1997).

Les changements introduits par l'ABC s'appuient sur une nouvelle conception des charges indirectes. En effet, le caractère indirect de ces charges apparaît désormais comme une illusion, car les activités peuvent « réellement » les rattacher aux objets de coût. Selon les avocats de l'ABC, même s'ils ne s'expriment clairement dans ce sens, toutes les charges devraient être directes. Le rôle de la comptabilité est de mettre en œuvre cette idée, de découvrir donc et de mesurer les relations qui existent entre les charges et les objets de coût.

Comme nous l'avons mentionné, les activités ne sont plus uniquement des bases pour la répartition des charges indirectes, mais deviennent le support pour un système de contrôle qui peut notamment mettre sous tension les fonctions de soutien. Ce système inclut souvent une analyse de la valeur, dont les bases théoriques sont généralement floues.

Dans ces conditions, selon Armstrong (2002), le système de contrôle de gestion basé sur les activités reflète plutôt les préjugés de ceux qui le mettent en place (concernant par exemple le coût des activités effectuées par les départements de support). Nous rappelons ici que le processus de mise en place de l'ABC est en général mené par les managers opérationnels et se fait au détriment des fonctions de support. Le système sera donc un moyen de cibler les réductions de personnel au sein de ces fonctions (ce seront évidemment les activités dont on considère que la valeur ajoutée est faible qui seront éliminées).

La mise en place de la méthode (surtout l'identification des activités) conduit à des effets pervers :

- vision fragmentaire sur le fonctionnement de l'entreprise (tout peut être divisé en processus, activités et finalement tâches) ;
- toutes les tâches qui ne sont pas regroupées dans le champ de ces activités seront vouées à disparaître, quel que soit leur apport réel – c'est la relation entre savoir et pouvoir constatée par les foucaldiens ;
- les activités identifiées comme légitimes auront tendance à se ritualiser – donc à s'institutionnaliser.

Comme le montre Armstrong (2002), au niveau des chiffres, les coûts calculés à l'aide de l'ABC peuvent être déterminés également en appliquant des méthodes « traditionnelles » ; la méthode française des sections homogènes offre un bon exemple. La principale nouveauté

apportée par l'ABC se trouve au niveau de la rhétorique ; elle prétend que la répartition qu'elle produit est réelle : premièrement le coût calculé des activités est leur coût réel et deuxièmement la consommation des activités par les produits (pour reprendre la terminologie de la méthode) correspond à la réalité des processus de production.

3.4. Répartition et processus institutionnels

Dans une perspective néo-institutionnelle, les procédures formalisées, telles la répartition des charges, acquièrent du sens et de l'influence à travers les connotations symboliques qui leurs sont attribuées de manière intersubjective par les acteurs organisationnels (Modell, 2002).

La littérature normative dominante se préoccupe principalement de la précision de la répartition, qu'elle tente à améliorer par différents moyens (voir le premier chapitre de cette partie pour une discussion détaillée sur ce point). D'un point de vue institutionnel, le caractère arbitraire de la répartition dépendra d'une interprétation où des significations allant de soi (*taken for granted*) sont intégrées aux arguments des acteurs concernés. Dans le même contexte, il y a une ambiguïté de la répartition, définie par la mesure dans laquelle les coûts attribués aux objets de coût varient avec le choix des différentes méthodes de répartition.

La suite de cette section, qui s'appuie sur une revue de la littérature existante, est organisée comme suit : dans une première étape, nous analyserons comment l'isomorphisme institutionnel participe à la diffusions des techniques de répartition des charges indirectes ; par la suite, nous mettrons en évidence les principaux facteurs d'influence susceptibles d'intervenir dans la diffusion ; finalement, nous montrerons comment ces changements institutionnels aboutissent finalement à une stabilité et à une homogénéité des pratiques.

Dans le domaine de la répartition des charges (d'ailleurs c'est le cas pour la comptabilité de gestion en général), les recherches adoptant explicitement un cadre théorique institutionnel sont peu nombreuses et relativement récentes. Nous analyserons ici principalement les apports de Modell (2002), Granlund (2001), Grandlund et Lukka (1998) et Malmi (1999). La recherche de Malmi (1999) ne mobilise pas explicitement le néo-institutionnalisme, mais un cadre théorique similaire : la théorie de diffusion des innovations d'Abrahamson. C'est une approche souvent utilisée dans la recherche en comptabilité de gestion – cf. (Abrahamson, 1991, 1996; Abrahamson et Fairchild, 1999) pour les fondements théoriques et (Gosselin et Pinet, 2002) pour une revue de littérature. La diffusion des

pratiques organisationnelles, et notamment des techniques de comptabilité de gestion, peut être interprétée ici d'un point de vue rationnel, comme étant le résultat d'un choix efficient (*efficient choice*), ou d'un point de vue irrationnel, à la suite d'un choix forcé (*forced selection perspective*), par un effet de mode (*fashion perspective*) ou d'engouement (*fad perspective*).

3.4.1. L'isomorphisme dans la diffusion des pratiques de répartition

Le processus d'isomorphisme institutionnel exerce une influence certaine sur la répartition des charges. Ainsi, dans sa revue de littérature, focalisée notamment sur la réponse des organisations aux pressions institutionnelles, dans la lignée de (Oliver, 1991), Modell (2002) distingue deux modalités principales de diffusion par isomorphisme des procédures de répartition :

- une diffusion coercitive (c'est-à-dire imposée par l'extérieur) ;

  Il s'agit ici de la mise en place des techniques de répartition des charges de façon coercitive, généralement sous la pression des pouvoirs publics. Des exemples dans ce sens sont abondants dans la littérature basée sur la thèse de Johnson et Kaplan (1987), quoique les concepts néo-institutionnels n'y sont pas explicitement mobilisés ; cette littérature voit la diffusion coercitive de pratiques de répartition comme un phénomène extrêmement nuisible à la pertinence des informations sur les coûts. Il s'agit de pressions institutionnelles de nature coercitive, exercées notamment par les fisc ou les autorités de régulation des marchés financiers ; ces pressions concernent en particulier l'évaluation des actifs, où la répartition des charges indirectes occupe une place primordiale. Ces règles d'évaluation ont été intégrés dans la comptabilité financière et se sont diffusés par la suite à la comptabilité de gestion.

  La problématique de l'isomorphisme coercitif (ou du choix forcé) intervient, avec plus de force encore, dans le cas des essais (anciens ou plus récents) de normalisation de la comptabilité de gestion, où l'Etat intervient de manière directe, pour imposer certaines techniques (cf. également Malmi, 1999). Nous avons présenté ce type de phénomènes dans la première partie de notre thèse, deuxième chapitre, section 2.2.

  La coercition conduit généralement les entreprises concernées à adopter une stratégie de compromis ou d'évitement envers les institutions dont elles subissent les pressions, stratégie associée quelquefois à des négociations intenses au sujet des pratiques de répartition (Oliver, 1991).

- une diffusion volontaire (où l'initiative appartient à l'organisation). Ici les pratiques de répartition sont mises en place essentiellement à travers des processus mimétiques. Les

entreprises auront tendance à imiter, notamment pour gagner en légitimité, les pratiques d'autres entreprises qui, pour une raison ou une autre, leur apparaissent comme des modèles.

La diffusion des méthodes de répartition des charges indirectes (par exemple l'ABC), tout comme la diffusion de toute autre méthode de gestion, peut être analysée dans un cadre néo-institutionnel ; on se trouve évidemment dans le cadre d'une diffusion volontaire. L'adoption de l'ABC apparaît par exemple comme un moyen d'améliorer l'image de l'entreprise et envoyer aux différentes parties prenantes un signal positif, à savoir qu'elle utilise les méthodes les plus avancées (Lukka et Granlund, 2002).

Les pratiques de répartition mises en place volontairement sont (naturellement) mieux acceptées par les acteurs organisationnels (par rapport aux pratiques imposées par des parties prenantes externes). Par ailleurs, ces pratiques s'intègrent mieux dans le système de comptabilité de gestion et de contrôle de l'entreprise en question.

Granlund (2001) montre que le développement des systèmes de calcul des coûts subit des pressions institutionnelles contradictoires (surtout isomorphisme mimétique et normatif) :

1. pressions en faveur du changement – isomorphisme mimétique consistant dans l'imitation des pratiques d'autres entreprises et dans l'adoption des méthodes promues par les consultants, isomorphisme normatif sous l'influence des contrôleurs de gestion employés.
2. pressions pour le maintien du statu quo – inertie et routinisation de l'organisation, culture d'entreprise favorisant la stabilité et conservatisme de certaines catégories de salariés (isomorphisme normatif) etc.

C'est la tendance vers la stabilité dans le système de calcul des coûts qui se montrera finalement la plus puissante.

Au niveau international, Grandlund et Lukka (1998) expliquent la stabilité des méthodes de répartition par l'influence des pressions économiques et institutionnelles (coercitives, mimétiques et normatives).

Dans une même perspective, Malmi (1999) analyse l'impact des deux types d'isomorphisme (concurrentiel et institutionnel) sur les systèmes de calcul des coûts. Ainsi, l'isomorphisme concurrentiel – ou diffusion rationnelle selon la typologie d'Abrahamson (1991) – semble adapté surtout aux phases initiales de la diffusion d'une pratique de répartition des charges. L'isomorphisme institutionnel – diffusion irrationnelle pour Abrahamson (1991) – (à part l'isomorphisme coercitif, qui constitue un cas spécifique)

semble mieux expliquer la diffusion des pratiques de comptabilité de gestion dans ses phases tardives (Malmi, 1999).

Les techniques de répartition mises en place à travers de tels processus institutionnels n'éliminent pas les interprétations multiples autour de la répartition et maintiennent ainsi l'ambiguïté (Modell, 2002). Cela favorise la déconnexion entre la répartition institutionnalisée (comme élément de la structure formelle) et le contrôle de gestion, en tant que pratique organisationnelle : la mise en place de la répartition se fait en fonction des différentes pressions institutionnelles et ne tient pas compte des besoins du contrôle. Il s'agit en réalité d'une forme particulière de la déconnexion entre structure formelle et pratiques décrite par Meyer et Rowan (1991) dans leur texte fondateur.

Cela posera plus loin des problèmes en termes de contrôlabilité, car il sera difficile de faire la distinction entre les éléments contrôlables et incontrôlables dans la mesure des performance des centres.

Toutefois, les entreprises semblent avantagées par cette situation, car elle leur donne la possibilité de satisfaire aux différentes pressions institutionnelles et s'assurer ainsi la légitimité, sans trop empiéter sur leur gestion interne (Modell, 2002) – (cf. aussi Meyer et Rowan, 1991).

3.4.2. La diffusion institutionnelle des pratiques de répartition

Les processus institutionnels (dont la diffusion institutionnelle des pratiques de répartition) sont contingents, puisqu'ils dépendent de l'action de certains facteurs environnementaux internes et externes – cf. (DiMaggio et Powell, 1991) ou (Scott et Meyer, 1991).

Dans le cas de la répartition des charges, Modell (2002) identifie tout d'abord deux principaux facteurs internes :

1. Les relations de pouvoir intra organisationnelles.

   Les acteurs ou les départements qui bénéficient d'une position de force pourront obtenir par négociation des conditions avantageuses pour la mise en place des procédures de répartition ou même résister à ce processus : maintenir de l'ambiguïté, agir de façon à ce qu'une partie moins importante des charges leur soit répartie etc. Ainsi, Malmi (1997) montre par exemple que les managers des centres résistent à l'introduction de l'ABC parce qu'ils doutent de l'utilité de la méthode pour leur gestion courante, mais également parce qu'ils craignent que le champ de visibilité nouvellement créé diminue leur pouvoir

et leur indépendance – cf. (Armstrong, 2002) pour une discussion plus détaillée sur cette question. Le personnel administratif peut lui aussi résister à l'adoption institutionnelle des pratiques de répartition (Granlund, 2001).

2. La rapidité d'adoption des techniques de répartition.

   L'adoption d'une technique particulière à un stade précoce de sa diffusion sera justifiée par les besoins de l'organisation, tandis que l'adoption à un stade plus avancé (lorsque la technique est déjà institutionnalisée) se fera plutôt par isomorphisme, puisque motivée par un besoin de légitimité – cf. (DiMaggio et Powell, 1991) ou (Malmi, 1999) pour le cas concret de la répartition des charges. La même logique fonctionne au niveau intra organisationnel, où la mise en place d'une technique de répartition est facilitée par la participation des acteurs dès le début du processus (Friedman et Lyne, 1997).

En ce qui concerne les facteurs externes, il faut avant tout rappeler que l'environnement institutionnel coexiste et interagit avec l'environnement technique. Pour reprendre les définitions de Scott et Meyer (1991) :

- les environnements techniques sont ceux dans lesquels un produit ou service est fabriqué et échangé sur un marché ; les organisations y sont avantagées si elles contrôlent de façon efficace et efficiente leur système de production. Dans leur forme la plus pure, ces environnements sont identiques aux marchés concurrentiels de la théorie économique néoclassique.
- les environnements institutionnels sont caractérisés par l'élaboration de règles et exigences auxquelles les organisations individuelles doivent obéir afin de recevoir du soutien et de la légitimité ;

L'influence des facteurs externes sur les processus institutionnels se traduit donc dans l'action de l'environnement technique sur l'environnement institutionnel. Dans notre cas particulier, deux principaux facteurs agissent sur la répartition des charges indirectes, en tant que phénomène institutionnel, facteurs qui sont en réalité des dimensions de l'environnement technique (Modell, 2002) :

1. La technologie.

   Un environnement technologique incertain renforce la tendance des organisations à obéir aux pressions institutionnelles (DiMaggio et Powell, 1991; Oliver, 1991).

   La technologie occupe une place centrale dans la littérature sur les systèmes de calcul des coûts. L'inadaptation de ces systèmes aux exigences technologiques modernes fait l'objet d'une importante vague de publications dans les années 1980 – par exemple

(Kaplan, 1984b) – et constitue l'argument central pour la création et la promotion de l'ABC. Les recherches scientifiques sur la liaison entre la technologie et le niveau ou la proportion des charges indirectes conduisent pourtant à des résultats contradictoires (Modell, 2002).

Intuitivement, une grande complexité technique rendra la répartition des charges plus difficile et plus ambiguë, d'autant plus si la diffusion des pratiques de répartition se fait dans un contexte institutionnel (Modell, 2002). Il sera également difficile de distinguer entre coûts contrôlables et incontrôlables.

2. La concurrence sur le marché.

Les chercheurs tendent à constater qu'une concurrence forte réduit l'isomorphisme institutionnel (Oliver, 1992). Les pressions exercées par le marché contrebalancent dans ce cas les pressions institutionnelles et peuvent aller jusqu'à les annuler complètement.

3.4.3. Changement institutionnel et stabilité des pratiques

Le processus de changement institutionnel en comptabilité de gestion peut être déclenché par un évènement particulier (tel le remplacement de l'équipe de direction) qui donne lieu, entre autres, à la mise en œuvre de nouvelles techniques et procédures comptables (Scapens, 1994; Burns et Scapens, 2000). Par le processus d'institutionnalisation, celles-ci évoluent et s'adaptent aux conditions environnementales, devenant une partie de la réalité organisationnelle. En d'autres mots, cela entraîne la modification des règles qui constituent le système de comptabilité de gestion ; de cette façon, de nouvelles routines émergent sous la forme des procédures développées et reproduites par les acteurs impliqués. Elles interagissent avec les routines déjà en place et subissent l'influence des institutions existantes. Les nouvelles idées, techniques ou procédures peuvent être intégrées parmi les routines institutionnalisées existantes (il s'agit alors d'une évolution). Si au contraire, de nouvelles institutions doivent être créées, on parlera de révolution.

L'analyse est menée plus loin dans (Burns et Scapens, 2000) qui tentent de caractériser le changement institutionnel en comptabilité de gestion sur trois plans différents :

- changement formel / informel ;
- changement révolutionnaire / évolutionnaire ;
- changement régressif / progressif.

Ces deux auteurs accentuent l'importance des routines organisationnelles et des institutions dans les processus de changement intervenant dans la comptabilité de gestion.

Le changement institutionnel des routines de la comptabilité de gestion est appréhendé comme un processus et non pas comme un résultat. D'ailleurs, dans ce contexte, la stabilité et le changement ne s'excluent pas mutuellement, mais sont simultanés.

Pour décrire ce processus, Burns et Scapens (2000) citent un paradoxe du *Guépard* de Lampedusa : « si nous voulons que tout demeure en l'état, il faut que tout change ». D'une part, le changement peut être nécessaire pour maintenir l'apparence de rationalité et ainsi garder le contrôle et assurer la légitimité. D'autre part, devant des mutations dans l'environnement, la stabilité des routines de la comptabilité de gestion permet aux acteurs de donner du sens à leurs actions, ainsi qu'à l'activité organisationnelle dans son ensemble.

Le changement institutionnel, actionné par les forces de l'isomorphisme, conduit par sa nature même à une homogénéisation des formes organisationnelles, des pratiques etc. Les organisations auront tendance à mettre en place les mêmes techniques de répartition des charges, qui seront non pas les plus adéquates ou les plus efficientes, mais celles qui leur garantissent la légitimité et la survie.

A leur tour, les pratiques comptables en tant que routines organisationnelles institutionnalisées seront des facteurs de stabilité, car elles permettent aux organisations de garder leur cohésion interne, de rendre les comportements reproductibles, prévisibles et compréhensibles et d'assurer la continuité dans le temps des procédures comptables (Scapens, 1994; Burns et Scapens, 2000). La comptabilité fournit un langage commun, un outil commun de mesure des performances et d'allocation des ressources et réduit ainsi les conflits à l'intérieur de l'organisation.

La tendance contemporaine vers l'homogénéisation des pratiques de la comptabilité de gestion d'un pays à l'autre, avec la prédominance de quelques concepts, idées et techniques – ABC, benchmarking, TQM, coût cible, balanced scorecard etc. – est appréhendée par Grandlund et Lukka (1998) à travers un schéma qui combine facteurs économiques et institutionnels. D'une façon similaire, à l'intérieur de l'entreprise on peut constater une stabilité des systèmes de comptabilité de gestion (Granlund, 2001).

Le tableau 14 reprend schématiquement ces deux tendances, ainsi que les différents facteurs d'influence. Les facteurs économiques et les facteurs institutionnels correspondent respectivement aux deux types d'environnements (technique et institutionnel) identifiés dans les travaux fondateurs de la théorie néo-institutionnelle – par exemple (Scott et Meyer, 1991). Toutes ces forces (économiques, institutionnelles et humaines) agissent ensemble sur le développement des systèmes de comptabilité de gestion, ce qui efface la distinction entre les

aspects techniques et les aspects sociaux (Granlund, 2001). Les aspects techniques (recherche de l'efficience) et les aspects institutionnels (recherche de la légitimité) coexistent dans des proportions variées ; il est difficile de les différencier parce que les règles institutionnelles sont formulées de telle manière qu'elles aient une apparence technique (Scott et Meyer, 1991).

	Niveau macro	*Niveau de l'entreprise*
tendance constatée	**homogénéisation des pratiques**	**stabilité des pratiques**
facteurs économiques dominants	globalisation de l'économie mondiale, concurrence accrue, avancées des systèmes d'information	manque de ressources, niveau réduit des frais généraux, technologie complexe
facteurs institutionnels dominants		
pressions coercitives	la législation et les accords commerciaux transnationaux, l'harmonisation de la comptabilité financière, les influences entre firme-mère et filiales	
pressions normatives	professionnalisation de la comptabilité de gestion ; la recherche et l'enseignement universitaires	manière dont la fonction comptable participe au processus, culture organisationnelle
pressions mimétiques	imitation des pratiques des entreprises leaders (benchmarking), internationalisation des cabinets de conseil	inertie de l'organisation et des routines, manque de légitimité pour les changements
facteurs humains dominants		attitude des membres de l'équipe responsable du changement, soutien de la direction, participation de la fonction comptable

Tableau 14 : Forces déterminant l'homogénéisation et la stabilité des pratiques de comptabilité de gestion

Conclusion de la troisième partie

Cette troisième partie a été dédiée à l'analyse des différents discours qui entourent le phénomène de la répartition : discours prescriptifs (théories normatives et discours promotionnels) et discours explicatifs / interprétatifs (théories « alternatives » ou critiques de la répartition).

Les discours promotionnels que nous avons étudiés sont ceux des méthodes ABC et UVA. Nous avons pu constater que, malgré les efforts soutenus des consultants, ces deux méthodes ont rencontré un succès plutôt mitigé quant à leur diffusion parmi les entreprises et à leur accueil par la communauté scientifique. A notre avis, cette situation confirme la nécessité d'un changement de la perspective sur la répartition : envisager celle-ci comme un processus organisationnel à part entière et renoncer de réfléchir en termes de méthodes (il s'agit de notre troisième argument dans ce sens, sur lequel nous reviendrons dans le premier chapitre de la conclusion générale de notre thèse).

Pour les discours scientifiques normatifs (ou théories normatives), qui adoptent le plus souvent une perspective fonctionnaliste, la technique de répartition mise en place devrait améliorer la qualité des informations comptables. Elle sera ainsi utile dans le processus de prise de décision, dans un contexte de rationalité substantive.

L'analyse des discours promotionnels (nous avons pris l'exemple de l'ABC et de l'UVA) fait apparaître un autre sens du processus de répartition : celui-ci constitue ici uniquement un support pour les différentes méthodes. La logique marketing (plus précisément une stratégie de différenciation) domine le développement des méthodes dérivées de l'ABC. En outre, les discours de promotion des méthodes ABC (au début des années 1990) et UVA (au début des années 2000) en France sont similaires et sont fondés sur une ontologie réaliste des charges.

Dans le cadre des discours explicatifs / interprétatifs, la recherche positive met en évidence plusieurs sens de la répartition : elle permet d'approximer certains coûts cachés, de réduire les coûts d'agence ou d'établir les prix de vente. Pour les recherches socio-psychologiques, la répartition a pour but d'influencer les acteurs organisationnels. Les recherches institutionnelles montrent que les pratiques de répartition se diffusent dans certains cas selon les principes de l'isomorphisme. Finalement, les recherches marxistes font ressortir un autre sens de la répartition : celle-ci favorise la maximisation des revenus du capital et la réduction des coûts de main d'œuvre.

Conclusion :

Pour un changement de perspective sur la répartition des charges indirectes

Nous défendons ici l'idée que la répartition des charges indirectes constitue un processus (ou un phénomène organisationnel) qui prend des sens multiples. Ces sens émergent de la dialectique entre pratiques et discours, qui cache en réalité l'intervention de trois catégories d'acteurs : les entreprises, les scientifiques et les consultants.

Dans ces conditions, non seulement il n'existe pas de technique de répartition qui soit intrinsèquement meilleure que les autres, mais il est impossible même de concevoir et de définir une telle technique.

1. Une nouvelle vision sur la répartition

Actuellement, sous la pression conjointe de la recherche fonctionnaliste, d'inspiration (néo)classique, dominant la comptabilité de gestion, et des consultants qui voient là un potentiel de développement de leurs affaires, on envisage la répartition des charges sous la forme de plusieurs méthodes disparates. Au contraire, nous avons ici pris le parti de ne plus réfléchir en terme de méthodes, mais d'aller à la source : tenter de comprendre le processus de répartition, sur lequel ces méthodes s'appuient.

Un premier argument est d'ordre historique. En effet, comme nous l'avons montré dans la première partie, deuxième chapitre, de notre thèse, dans l'histoire de la répartition, vieille d'environ deux siècles (cf. par exemple Nikitin, 1992; Fleischman et Tyson, 1993), les méthodes de répartition proprement dites apparaissent assez tardivement :

- dans les années 1950 pour le monde anglo-saxon (Dugdale et Jones, 2003) – il s'agit du direct costing (ou *variable costing*) ;
- dans les années 1927-1928 en France (Bouquin, 1995a, 1995b) – il s'agit de la méthode des sections homogènes.

Finalement donc, pendant au moins un siècle (du début du 19e siècle jusqu'aux premières décennies du 20e), la comptabilité de gestion s'est développée, tant sur le plan théorique que pratique, sans que l'on ait besoin de concevoir des méthodes de répartition des frais généraux. Il s'agit d'une période longue et mouvementée, pendant laquelle la conjoncture économique et sociale favorable de la deuxième industrialisation est suivie par la crise de la fin du 19e siècle. Cette absence des méthodes ne signifie aucunement que la répartition était ignorée ou négligée ; au contraire , il s'agissait d'une des techniques les plus importantes de la comptabilité de gestion (cf. Johnson et Kaplan, 1987; Fleischman et Parker, 1990; Fleischman et al., 1991; Nikitin, 1992; Boyns et al., 1997). Seulement la réflexion et les pratiques se concentraient sur le processus de répartition et sur ses finalités.

Nous considérons que l'apparition et la diffusion des premières méthodes de répartition tient à d'autres raisons que la recherche de l'efficience économique. Ainsi, Dugdale et Jones (2003) mettent en évidence la position particulièrement favorable des consultants à l'égard du direct costing. En France, la méthode des sections homogènes apparaît comme un instrument destiné à réguler la concurrence (Bouquin, 1995b) qui se diffuse en raison de l'encastrement politique de la sphère économique (Lemarchand et Le Roy, 1998).

Un deuxième argument résulte de l'examen des pratiques (cf. la deuxième partie de notre thèse). Ainsi, dès que l'on pénètre à l'intérieur d'une entreprise, le débat change d'orientation : ici on ne parle pas de méthodes, mais uniquement de la répartition en tant que processus ou outil de gestion[36]. Les problèmes que se posaient les personnes interviewées concernaient non pas les méthodes, mais plutôt les enjeux et les finalités de la répartition, la technique à mettre en œuvre ou les membres de l'organisation qui y participaient.

Un troisième argument tient au succès mitigé des différentes méthodes de répartition des charges. Pour revenir à l'ABC et à l'UVA, auxquelles nous avons dédié le deuxième chapitre de notre troisième partie, elles ont fait l'objet de nombreuses critiques lors de leur apparition et leur diffusion est restée très médiocre.

La méthode ABC a été parfois froidement accueillie par la communauté scientifique, que ce soit dans le monde anglo-saxon - cf. (Lukka et Granlund, 2002) pour une revue de littérature critique - ou en France (Bouquin, 1997). Par ailleurs, les scientifiques semblent s'accorder sur sa faible diffusion (cf. Mévellec, 2003; Baird et al., 2004). L'UVA, méthode lancée il y a quelques années par le cabinet de conseil LIA, n'a pas non plus été épargnée par les critiques (Mévellec, 2002; Meyssonnier, 2003). Pour cette méthode, il existe quelques exemples d'application en France ou, sous une forme différente, au Brésil[37] (cf. Fievez et al., 1999; Gervais et Levant, 2007), mais on ne dispose pas d'études scientifiques quant à sa réelle diffusion. Par ailleurs, nous avons pu démontrer que les arguments qui servaient à la promotion de ces deux méthodes étaient souvent essentiellement commerciaux.

Par conséquent, nous plaidons ici pour une nouvelle vision de la répartition, comme processus ou phénomène organisationnel, avec des implications comportementales et sociales (mais aussi techniques). La discussion autour de la répartition des charges indirectes dépasse

[36] Il serait difficile de généraliser cette affirmation, mais c'est ce que nous avons pu constater à travers nos études de cas.

[37] Il s'agit d'une méthode développée au Brésil par des consultants rattachés à Georges Perrin, inventeur de la méthode GP, dont l'UVA contemporaine est issue directement.

ainsi le cadre de la comptabilité (ou de l'ingénierie). Il ne s'agit pas uniquement d'une technique, mais d'un problème de management qui soulève de multiples questions. Nous nous inscrivons de cette façon dans la recherche alternative, qui, sans nier pour autant la dimension technique, considère la comptabilité comme une pratique sociale et institutionnelle (cf. Miller, 1994; Ahrens et Chapman, 2007).

Ainsi, la répartition des charges indirectes est mise en place par certains membres de l'organisation ; le plus souvent ce sont les contrôleurs de gestion, à la demande de la direction financière. Ceux-ci agissent selon des motivations diverses : notamment améliorer la qualité des informations comptables, influencer les comportements d'autres membres de l'organisation ou légitimer leur activité ou leur position. En fonction de ces motivations, tout en tenant compte des différentes contraintes qui peuvent surgir, les acteurs choisissent consciemment les caractéristiques techniques du processus de répartition (ou, le cas échéant, la méthode à mettre en place) : objets de coût, charges à répartir, clés de répartition, fréquence des calculs etc. Les discours (des consultants ou des scientifiques) influencent d'une part les pratiques des entreprises, mais d'autre part sont alimentés par ces pratiques.

L'ensemble du processus est soumis à des facteurs de contingence, dont les plus importants sont liés à la complexité de la structure et du fonctionnement, aux incertitudes que l'organisation subit, à l'hostilité et à la turbulence de l'environnement, à la stratégie déployée, au secteur d'activité, aux rapports de forces etc. (au cours de notre deuxième partie, dans l'analyse des études de cas, nous avons mis en évidence de manière détaillée les facteurs de contingence).

Nous avons structuré notre travail de recherche autour de la dialectique entre les pratiques et les discours relatifs à la répartition : les deux s'opposent, mais en même temps se nourrissent réciproquement. Les sens du processus de répartition émergent justement de cette dialectique entre pratiques et discours.

2. Un processus avec des sens multiples

L'histoire de la comptabilité de gestion est marquée par des tentatives répétées de normalisation de la répartition, qui font ressortir le sens politique que peut prendre ce processus. En effet, une répartition normalisée est un instrument utilisé par certains acteurs pour réguler la concurrence et protéger ainsi leurs intérêts : soit la réduire lorsque celle-ci devient trop forte (il s'agit ici par exemple des ententes sectorielles ou de l'activité de la Cegos, organisme du patronat français, qui favorisent les industriels), soit au contraire la

recréer artificiellement lorsqu'elle est trop faible (c'est le cas des interventions de la CASB, l'autorité publique de normalisation de la comptabilité de gestion aux Etats-Unis, qui défend les intérêts de l'Etat).

L'examen (c'est-à-dire l'interprétation) des pratiques a fait apparaître plusieurs autres sens de la répartition :

- Ainsi, la répartition sert à influencer les comportements des acteurs organisationnels. A travers le cas Medipharma, nous avons étudié les mécanismes à l'œuvre pour orienter, à travers la répartition des charges, les comportements des acteurs dans le sens désiré par le dirigeants, afin de garantir la survie de l'organisation.
- La répartition sert à améliorer les informations comptables, plus particulièrement le calcul des coûts, dans le cadre de la prise rationnelle de décisions. Ce sens de la répartition est au cœur de trois de nos études de cas (Electrotop, Maxisanté et Cosmetix) ; la technique d'analyse et de répartition des charges indirectes répond ici strictement aux besoins d'information des dirigeants et présente une forte dimension contingente.
- La répartition assure la légitimité de l'organisation envers les autorités auxquelles celle-ci est subordonnée. Pour le cas Fabrimed, une technique de répartition mise volontairement en place par une filiale véhicule certaines des valeurs du groupe et sert à « l'autorisation de la structure organisationnelle » (Scott, 1987). Elle s'institutionnalisera et deviendra une routine organisationnelle à part entière.
- La répartition est un outil de domination. Elle peut servir à élargir le champ de visibilité au sein de l'entreprise et à exercer des pressions sur certains groupes d'acteurs. Le cas Pharmaplus apporte un tel éclairage « radical », car ici, dans un contexte de conflit entre la direction financière et les responsables opérationnels, la répartition est avant tout un instrument disciplinaire.

L'analyse des discours nous a permis, elle aussi, d'identifier différents sens de la répartition (qui recouvrent en partie les sens qui émergent de l'examen des pratiques). Nous avons étudié deux principaux types de discours : prescriptifs (où l'on peut inclure les théories normatives et les discours promotionnels) et explicatifs / interprétatifs (c'est-à-dire les différentes théories qui cherchent à expliquer pourquoi et comment les charges sont réparties).

- Dans un contexte de rationalité substantive, la répartition améliore les informations comptables ; les coûts après répartition seront meilleurs (plus détaillés, plus précis, plus équitables etc.), donc plus utiles pour les décideurs. C'est le sens qui sous-tend, souvent de manière implicite, les discours scientifiques normatifs (ou théories normatives).

- Le processus de répartition des charges constitue le support pour le développement de différentes méthodes, conçues, diffusées et promues dans une logique marketing. Nous avons pris l'exemple de l'ABC et montré comment une stratégie de différenciation était mise en place par les créateurs de la méthode à partir de la fin des années 1990. La conception générale des trois méthodes dérivées, ainsi que les discours de promotion sont néanmoins semblables. Nous avons comparé également les discours accompagnant les méthodes ABC et UVA (notamment en France), dont les caractéristiques générales nous sont apparues identiques. L'argumentation s'appuie dans les deux cas sur une ontologie réaliste des charges (la totalité des charges sont considérées comme directes et réelles et les ambiguïtés relatives à la répartition sont ainsi éliminées).
- Dans les recherches positives, la répartition peut avoir comme finalité d'approximer certains coûts cachés, de réduire les coûts d'agence ou de permettre l'établissement des prix de vente.
- La répartition a un rôle socio-psychologique, elle sert à influencer les acteurs organisationnels. C'est le sens qui émerge de l'approche comportementale, dans le cadre des théories interprétatives.
- Les pratiques de répartition se diffusent dans certaines situations selon la logique de l'isomorphisme. Ce type de diffusion conduit à une stabilité des pratiques, car la répartition devient une routine organisationnelle institutionnalisée. Il s'agit là de la principale conclusion des recherches institutionnelles sur les pratiques de répartition.
- La répartition favorise la maximisation des revenus générés par le capital, puisqu'elle rend les managers responsables pour leurs consommations (elle met en place une responsabilité sociale pour le capital). Elle permet également de réduire les coûts de main d'œuvre. Ce sens de la répartition ressort des approches théoriques marxistes.

Nous envisageons ici donc la répartition des charges indirectes comme un phénomène complexe à une multitude de sens. Les sens que prend la répartition dans une situation donnée est soumis aux contingences, très variées et liées notamment aux particularités des acteurs impliqués (entreprises, consultants, scientifiques) et de l'environnement.

Le fait que l'action de certains facteurs mette en lumière un sens de la répartition plutôt qu'un autre ne remet nullement en cause la coexistence des différents sens au sein du phénomène. Ces divers sens de la répartition ne s'excluent pas mutuellement, mais sont plutôt complémentaires.

La multitude des sens font qu'il est impossible de concevoir et de définir une technique de répartition qui soit meilleure que les autres. En effet, le jugement sur la qualité de la technique mise en place est contingent : il dépend du sens que les différents acteurs attribuent à la répartition et donc du but que celle-ci devra servir.

3. Une dialectique, mais trois types d'acteurs

Nous avons constaté que la dialectique des discours et des pratiques de la répartition, avec la multitude de sens qui en émergent, cache en réalité l'intervention de trois catégories d'acteurs qui interagissent : les entreprises, les consultants et les scientifiques (figure 18).

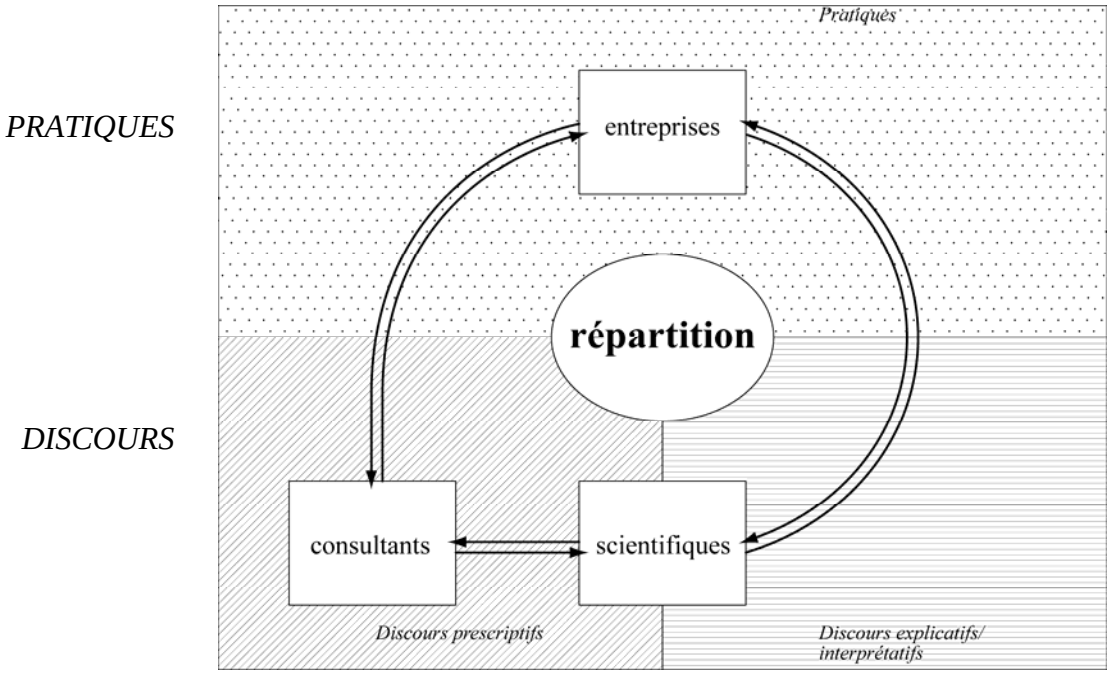


Figure 18 : Pratiques, discours et intervention de trois catégories d'acteurs

Ainsi, les entreprises sont celles qui mettent effectivement en œuvre la répartition. Elles choisissent la technique qui leur paraît la plus appropriée en fonction du sens qu'elles donnent à la répartition. Même si les entreprises constituent sans doute la plus importante catégorie d'acteurs concernés par le phénomène de la répartition, elles ne sont pas seules. Elles interagissent ainsi avec les consultants :

- d'une part les pratiques des entreprises alimentent et constituent le support de l'activité de conseil ;
- d'autre part, ces pratiques subissent l'influence des consultants en ce qui concerne l'adoption d'une solution de répartition.

Les discours des consultants sont des discours essentiellement promotionnels, à caractère exclusivement prescriptif.

Nous avons montré que la frontière entre consultants et scientifiques était floue (troisième partie, premier chapitre, section 1.4.) et qu'il existait de fortes influences réciproques :

- les consultants participent à des projets scientifiques et leurs idées ont parfois un impact considérable sur les recherches ;
- en sens inverse, de nombreux chercheurs se lancent dans des activités de conseil.

En ce qui concerne les scientifiques, ceux-ci peuvent avoir deux types de discours. Il s'agit tout d'abord de discours prescriptifs (dans le cadre de la recherche normative), où ils essaient, avec des méthodes scientifiques, de proposer les meilleures solutions pour la répartition. Mais ces scientifiques peuvent développer également des discours de type explicatif / interprétatif, où ils tentent non plus de proposer des solutions, mais d'étudier et expliquer les pratiques des entreprises.

La relation entre scientifiques et entreprises est, elle aussi, à double sens :

- les entreprises subissent les influences de certaines recherches scientifiques – il s'agit notamment des recherches qui sont les plus diffusées et qui forment désormais le savoir accepté ou admis (*conventional wisdom*) ;
- mais ce sont les pratiques de ces mêmes entreprises qui constituent le matériau pour les sciences de gestion.

La répartition des charges indirectes, comme phénomène à part entière, se trouve donc au centre des interactions entre les trois types d'acteurs.

4. Implications managériales, apports, limites et perspectives

Même si tout au long de notre thèse nous avons essayé d'échapper à la tentation normative, l'occasion se présente ici de développer quelques unes des implications managériales de ce travail de recherche. Ainsi, avant tout il est certain qu'une meilleure connaissance des différents enjeux liés à la répartition permettrait de prendre des décisions

éclairées. Seulement en ayant conscience des sens que peut avoir ce processus et des facteurs d'influence susceptibles d'agir, le décideur[38] arrivera à ses fins.

Par ailleurs, la question fondamentale que devrait se poser ce décideur ne concerne pas le choix de la méthode de répartition, mais justement les finalités qu'il désire atteindre à travers la répartition et plus généralement à travers le calcul des coûts (améliorer les informations, se légitimer, discipliner etc.). En fonction de ces finalités, le décideur devra ensuite concevoir le système de répartition. Il est indispensable de tenir compte des contingences éventuelles (taille de l'entreprise, environnement, stratégie etc.) et de prendre en considération les membres de l'organisation (comptables, contrôleurs de gestions, responsables opérationnels etc.) concernés par la répartition.

Il est nécessaire sans doute que le décideur connaisse les différentes techniques ou méthodes de répartition envisageables, mais il devra garder son esprit critique et considérer avec une extrême prudence les discours qui les accompagnent. Il s'agit ici surtout des discours promotionnels (dont la source sont les consultants), mais également de certains discours scientifiques (ou théories).

Le décideur aura toujours à l'esprit qu'il n'existe pas de méthode de répartition intrinsèquement meilleure que les autres, tout étant affaire de sens et de mise en œuvre. Le succès de tout système de répartition est lui aussi contingent ; il est impossible de porter un jugement absolu là dessus, puisqu'il faut toujours se rapporter aux finalités poursuivies, aux acteurs concernés et à l'environnement.

Dans la démarche adoptée au cours de cette thèse nous avons tenté de comprendre le phénomène de la répartition, en dévoilant le sens qu'il peut prendre, alors que le cadre théorique de la recherche en comptabilité de gestion est le plus souvent de type fonctionnaliste[39].

L'analyse critique des discours (scientifiques et promotionnels) est un autre point original de notre thèse. Nous avons tenté ici de mettre en parallèle les discours scientifiques (les théories de la répartition) et d'en présenter les points forts et les limites. Une partie importante de notre travail a été dédiée à l'analyse des discours promotionnels accompagnant les méthodes de répartition. Si dans le monde anglo-saxon, il existe plusieurs exemples d'une

[38] Le décideur désigne ici le membre de l'organisation ou l'équipe qui a le pouvoir de décider sur le système de répartition des charges indirectes qui sera mis en place (le plus souvent il s'agit du directeur financier ou du contrôleur de gestion).

[39] C'est le cas même pour les études qui tentent d'expliquer les pratiques – par exemple la recherche positive, dans la lignée de (Zimmerman, 1979)

telle démarche (cf. par exemple Roslender, 1996; Armstrong, 2002), en France ceux-ci sont absents.

Nous avons mis en place une méthodologie très variée, qui puisse rendre compte de la complexité du phénomène étudié :

- une analyse historique de la répartition ;
- des études de cas pour rendre compte de l'état des pratiques de répartition ;
- l'étude de l'émergence et de la diffusion de la méthode ABC et des méthodes dérivées, accompagnée d'une analyse sémantique des discours promotionnels ;
- la lexicométrie pour comparer les discours de l'ABC et de l'UVA lors de leur lancement en France ;
- une analyse comparative et critique des théories de la répartition ;

Les résultats de notre recherche sont eux-mêmes contingents : ils dépendent essentiellement de notre façon d'accéder au phénomène de la répartition et de l'interprétation que nous lui avons donnée. En ce qui concerne les pratiques, nos études de cas offrent un panorama assez varié des techniques de répartition, telles qu'elles sont mises en œuvre dans le monde des entreprises. Néanmoins, nous ne saurions prétendre que ces cas sont représentatifs de l'état actuel des pratiques. La partie dédiée aux discours scientifiques couvre la plupart des théories appliquées (ou applicables) à la répartition des charges ; en revanche, pour l'analyse des discours commerciaux, nous avons dû nous limiter à la méthode ABC (comparée en France avec l'UVA).

Ce travail de recherche ouvre la voie à d'autres études interprétatives :

- en appliquant la même approche (à savoir la compréhension de la répartition) à d'autres cas d'entreprises ;
- en approfondissant l'analyse des discours promotionnels pour les méthodes ABC et UVA ;
- en élargissant l'analyse des discours promotionnels à d'autres innovations (en dehors des deux méthodes citées).

Bibliographie

ABERNETHY, M. A. & BROWNELL, P. (1997), Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 3-4.

ABERNETHY, M. A. & GUTHRIE, C. H. (1994), An empirical assessment of the fit between strategy and management information systems design. *Accounting and Finance*, 34, 2, p. 49-66.

ABRAHAMSON, E. (1991), Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations. *Academy of Management Review*, 16, 3.

ABRAHAMSON, E. (1996), Management fashion. *Academy of Management Review*, 21, 1.

ABRAHAMSON, E. & FAIRCHILD, G. (1999), Management fashion: lifecycles, triggers and collective learning processes. *Administrative Science Quarterly*, 44, dec.

AHMED, M. N. & SCAPENS, R. (1995), Cost allocation theory and practice: the continuing debate. in ASHTON, D., HOPPER, T. & SCAPENS, R. (Eds.) *Issues in management accounting*, Prentice Hall.

AHMED, M. N. & SCAPENS, R. W. (2000), Cost allocation in Britain: towards an institutional analysis. *The European Accounting Review*, 9, p. 159-204.

AHRENS, T. & CHAPMAN, C. S. (2007), Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, 32, p. 1-27.

ALCOUFFE, S., BERLAND, N. & LEVANT, Y. (2003), Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: une étude comparative. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, no. spécial, mai.

ALCOUFFE, S., BERLAND, N. & LEVANT, Y. (2008), Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study. *Management Accounting Research*, 19, p. 1-17.

ALCOUFFE, S. & MALLERET, V. (2004), Les fondements conceptuels de l'ABC "à la française". *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 10, 2.

AMIGONI, F. (1978), Planning management control systems. *Journal of Business Finance and Accounting*, 5, 3.

ANDERSON, S. W. & YOUNG, S. M. (1999), The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24, p. 525-559.

ANTHONY, R. N. (1957), Cost concepts for control. *The Accounting Review*, 32, 2.

ANTHONY, R. N. (1960), The trouble with profit maximisation. *Harvard Business Review*, nov.

ANTHONY, R. N. (1989), Reminiscences about management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 1, fall.

ANTLE, R. & DEMSKI, J. S. (1988), The controllability principle in responsibility accounting. *The Accounting Review*, 63, 4.

ARGYRIS, C. & KAPLAN, R. S. (1994), Implementing new knowledge: the case of activity-based costing. *Accounting Horizons*, 8, 3.

ARMSTRONG, P. (2002), The costs of activity-based management. *Accounting, Organizations and Society*, 27, p. 99-120.

ARON, R. (1938), *Introduction à la philosophie de l'histoire; essai sur les limites de l'objectivité historique*, Gallimard.

ARON, R. (1967), *Les étapes de la pensée sociologique*, Gallimard.

ATKINSON, A. A., BALAKRISHNAN, R., BOOTH, P., COTE, J., GROOT, T., MALMI, T., ROBERTS, H., ULIANA, E. & WU, A. (1997), New directions in management accounting reserch. *Journal of Management Accounting Research*, 9, p. 79-107.

BAIMAN, S. (1990), Agency theory in managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 4.

BAIMAN, S. & NOEL, J. (1985), Noncontrollable costs and responsibility accounting. *Journal of Accounting Research*, 23, 2.

BAIRD, K. M., HARRISON, G. L. & REEVE, R. C. (2004), Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research*, 15, dec.

BAKER, C. R. & BETTNER, M. S. (1997), Interpretive and critical research in accounting: a commentary on its absence from mainstream accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 8, 4.

BAKER, K. R. & TAYLOR, R. E. (1979), A linear programming framework for cost allocation and external acquisition when reciprocal services exist. *The Accounting Review*, 54, 4.

BALACHANDRAN, B. V., LI, L. & MAGEE, R. P. (1987), On the allocation of fixed and variable costs from service departments. *Contemporary Accounting Research*, 4, 1.

BALACHANDRAN, B. V. & RAMAKRISHNAN, R. T. S. (1981), Joint cost allocation: a unified approach. *The Accounting Review*, 56, 1.

BALAKRISHNAN, R. & DEJONG, D. V. (1993), The role of cost allocations in the acquisition and use of common resources. *Contemporary Accounting Research*, 9, 2.

BALAKRISHNAN, R. & SIVARAMAKRISHNAN, K. (2002), A critical overview of the use of full-cost data for planning and pricing. *Journal of Management Accounting Research*, 14, p. 3-31.

BANKER, R. D. & POTTER, G. (1993), Economic implications of single cost driver systems. *Journal of Management Accounting Research*, 5, p. 15-32.

BANKER, R. D., POTTER, G. & SCHROEDER, R. G. (1993), Reporting manufacturing performance measures to workers: an empirical investigation. *Journal of Management Accounting Research*, 3, p. 34-55.

BAXTER, J. & CHUA, W. F. (2003), Alternative management accounting research - whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28, p. 97-126.

BAXTER, W. T. (1991), Early critics of costing: LSE in the 1930's. in GRAVES, O. F. (Ed.) *The costing heritage: studies in honor of Paul Garner*, Academy of Accounting Historians.

BEDINGFIELD, J. P. (1980), Analysing the effect of CASB standards on business. *The Journal of Accountancy*, april.

BENSEDRINE, J. & DEMIL, B. (1998), L'approche néo-institutionnelle des organisations. in LAROCHE, H. & NIOCHE, J.-P. (Eds.) *Repenser la stratégie: fondements et perspectives*, Vuibert.

BESCOS, P. L., CAUVIN, E. & GOSSELIN, M. (2002), La comptabilité par activités et la gestion des activités: comparaison entre le Canada et la France. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, no. spécial, mai.

BESSIRE, D. (2002), Recherche "critique" en contrôle de gestion: exercer son discernement. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 8, 2.

BHIMANI, A. (2003), A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 6.

BIDDLE, G. C. & STEINBERG, R. (1985), Common cost allocation in the firm. in YOUNG, H. P. (Ed.) *Cost allocations: methods, principles, applications*, Elsevier North Holland.

BJØRNENAK, T. (1997a), Conventional wisdom and accounting practices. *Management Accounting Research*, 8, p. 367-382.

BJØRNENAK, T. (1997b), Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8, 1, p. 3-17.

BJØRNENAK, T. & MITCHELL, F. (2002), The development of activity-based costing journal literature, 1987-2000. *The European Accounting Review*, 11, 3.

BJØRNENAK, T. & OLSON, O. (1999), Unbundling management accounting innovations. *Management Accounting Research*, 10, p. 325-338.

BLOCH, M. (2002), *Apologie pour l'histoire ou Métier d'historien*, Armand Colin.

BOUQUIN, H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, Que sais-je?, PUF.

BOUQUIN, H. (1995a), Rimalho revisité. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 1, 2.

BOUQUIN, H. (1995b), Un aspect oublié de la méthode des sections: les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion. *Revue Française de Comptabilité*, 271, octobre.

BOUQUIN, H. (1997), *Comptabilité de gestion*, 2e édition, Sirey.

BOUQUIN, H. (2004), *Comptabilité de gestion*, 3e édition, Economica.

BOURGUIGNON, A. (1997), Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable: l'exemple de la performance. *Comptabilité, contrôle, audit*, 3, 1.

BOURGUIGNON, A. (2003), "Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure": la dimension idéologique du "nouveau" contrôle de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, no. spécial, mai.

BOYER, A. (1992), *L'explication en histoire*, Presses Universitaires de Lille.

BOYNS, T. (2003), In memoriam: Alexander Hamilton Church's system of 'scientific machine rates' at Hans Renold Ltd., c.1901-c.1920. *The Accounting Historians Journal*, 30, 1, p. 3-44.

BOYNS, T. & EDWARDS, J. R. (1997), Cost and management accounting in early Victorian Britain: a Chandleresque analysis? *Management Accounting Research*, 8, 1.

BOYNS, T., EDWARDS, J. R. & NIKITIN, M. (1997), *The birth of industrial accounting in France and Britain*, Garland.

BREWER, P. C. (1998), National culture and activity-based costing systems: a note. *Management Accounting Research*, 9, 2.

BRIMSON, J. A. (1991), *Activity accounting, an activity-based costing approach*, John Wiley & sons.

BRIMSON, J. A. (1998), Feature costing: beyond ABC. *Journal of Cost Management*, 1, 1.

BRIMSON, J. A. & ANTOS, J. (1994), *Activity-based management for service industries, government entities and non profit organizations*, John Wiley & sons.

BRIMSON, J. A. & ANTOS, J. (1999), *Driving value using activity-based budgeting*, John Wiley & sons.

BROWN, L. A. (1981), *Innovation diffusion; a new perspective*, Methuen.

BROWNELL, P. (1982), The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness. *Journal of Accounting Research*, 20, p. 12-27.

BROWNELL, P. & HIRST, M. K. (1986), Reliance on accounting information, budget participation, and task uncertainty: test of a three way interaction. *Journal of Accounting Research*, autumn, p. 241-249.

BRUEGELMANN, T. M., HAESSLY, G., WOLFANGEL, C. P. & SCHIFF, M. (1985), How variable costing is used in pricing decisions. *Management Accounting*, april.

BRUGGEMAN, W., EVERAERT, O. & LEVANT, Y. (2005), La contribution d'une nouvelle méthode à la modélisation des coûts: le time-driven ABC; le cas d'une société de négoce. *congrès AFC.* Lille.

BRUNS, W. J. & WATERHOUSE, J. H. (1975), Budgetary control and organisationals structure. *Journal of Accounting Research*, 13, autumn.

BRYER, R. A. (1994), Why Marx's labour theory is superior to the marginalist theory of value: the case from modern financial reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 5, p. 313-340.

BRYER, R. A. (1998), The laws of accounting in late nineteenth century Britain. *Accounting History*, 3, 1.

BRYER, R. A. (1999), A marxist critique of the FASB's conceptual framework. *Critical Perspectives on Accounting*, 10, 5.

BRYER, R. A. (2006), Accounting and control of the labour process. *Critical Perspectives on Accounting*, 17, p. 551–598.

BUFFET, V., FIEVEZ, J. & STAYKOV, D. (2005), Méthode UVA: quelles réalités? *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 11, 1.

BURNS, J. & SCAPENS, R. (2000), Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, p. 3-25.

BURNS, T. (1963), Industry in a new age. *New Society*, january, p. 17-20.

BURNS, T. & STALKER, G. M. (1961), *The management of innovation*, Tavistock.

BURRELL, G. & MORGAN, G. (1979), *Sociological paradigms and organisational analysis*, Gower.

BURROWS, G. H. (1994), Allocations and common costs in long-run investing and pricing decisions: an historical analysis. *Abacus*, 30, 1.

CAPLAN, E. H. (1966), Behavioral assumptions of management accounting. *The Accounting Review*, 41, 3, jul.

CARMONA, S. (2005), Accounting history research and its diffusion in an international context. *Accounting History*, 9, 3.

CARMONA, S. & GUTIÉRREZ, I. (2003), Vogues in management accounting research. *Scandinavian Journal of Management*, 19, p. 213-231.

CARRICABURU, D. & MÉNORET, M. (2004), *Sociologie de la santé*, Armand Colin.

CARRUTHERS, B. G. (1995), Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20, 4.

CASTA, J. F. (2000), Théorie positive de la comptabilité. in COLASSE, B. (Ed.) *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica.

CHABANAS, C. & FIEVEZ, J. (1999), La méthode UVA (Unités de Valeur Ajoutée) un système de gestion du profit. *Revue Française de Comptabilité*, 316, nov.

CHAPMAN, C. S. (1997), Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 2.

CHEKKAR, R. (2007), *L'émergence de la communication financière dans les sociétés françaises cotées*, thèse de doctorat, Université d'Orléans.

CHENHALL, R. H. (1986), Authoritarianism and participative budgeting: a dyadic analysis. *The Accounting Review*, 61, 2, p. 263-272.

CHENHALL, R. H. (1997), Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance. *Management Accounting Research*, 8, p. 187-206.

CHENHALL, R. H. (2003), Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 2-3.

CHENHALL, R. H. & LANGFIELD-SMITH, K. (1998), The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 3.

CHENHALL, R. H. & MORRIS, D. (1986), The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61, 1.

CHIAPELLO, E. (1996), Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence: un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2, 2.

CHONG, V. & CHONG, K. (1997), Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research*, 27, 4.

CHUA, W. F. (1986), Radical developements in accounting thought. *The Accounting Review*, 61, 4, october.

CHURCHILL, N. (1964), Linear algebra and cost allocations: some examples. *The Accounting Review*, oct.

CLARK, J. M. (1923), *Studies in the economics of overhead costs*, University of Chicago Press.

COHEN, S. I. & LOEB, M. (1990), Implicit cost allocation and bidding for contracts. *Management Science*, 36, 9.

COLASSE, B. (2000), Théories comptables. in COLASSE, B. (Ed.) *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica.

COLLIOT-THÉLÈNE, C. (2006), *La sociologie de Max Weber*, Editions La Découverte, Paris.

COMBEMALE, P. (2006), *Introduction à Marx*, Editions La Découverte.

COOPER, R. & KAPLAN, R. S. (1988), Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review*, sep-oct.

CORIAT, B. & WEINSTEIN, O. (1995), *Les nouvelles théories de l'entreprise*, Librairie Générale Française.

CORNICK, M., COOPER, W. D. & WILSON, S. B. (1988), How do companies analyse overhead? *Management Accounting*, june.

COVALESKI, M. A., DIRSMITH, M. W. & SAMUEL, S. (1996), Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8, p. 1-35.

D'IRIBARNE, P. (Ed.) (2002), *Cultures et mondialisation*, Editions du Seuil.

DAFT, R. L. (1983), Learning the craft of organizational research. *Academy of Management Review*, 8, 4.

DAMBRIN, C., LAMBERT, C. & SPONEM, S. (2004), Contrôle et changement: une perspective néo-institutionnelle. *congrès AFC.* Lille.

DATAR, S. M. & GUPTA, M. (1994), Aggregation, specification and measurement errors in product costing. *The Accounting Review*, 69, 4.

DAVID, A. (1998), Outils de gestion et dynamique du changement. *Revue Française de Gestion*, sept-oct.

DAVIDSON, S. (1963), Old wine into new bottles. *The Accounting Review*, april.

DE LA VILLARMOIS, O. & LEVANT, Y. (2007), Le Time-Driven ABC: la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents - un essai de positionnement. *Finance, Contrôle, Stratégie*, 10, 1.

DE RONGÉ, Y. (2000), Coûts. in COLASSE, B. (Ed.) *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica.

DEMSKI, J. S. (1976), Uncertainty and evaluation based on controllable performance. *Journal of Accounting Research*, 14, 2.

DESREUMAUX, A. (1998), *Théorie des organisations*, EMS.

DETOEUF, A. (1937), Le problème des prix de revient. in CEGOS (Ed.) *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi? Comment?*

DEVINE, C. T. (1950), Cost accounting and pricing policies. *The Accounting Review*, 25, oct.

DIMAGGIO, P. J. & POWELL, W. W. (1991), The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. in POWELL, W. W. & DIMAGGIO, P. J. (Eds.) *The new institutionalism in organizational analysis*, University of Chicago Press.

DOPUCH, N. (1993), A perspective on cost drivers. *The Accounting Review*, 68, 3.

DOWNS, G. W. & MOHR, L. B. (1976), Conceptual issues in the study of innovation. *Administrative Science Quarterly*, 21, 4.

DRAZIN, R. & VAN DE VEN, A. H. (1985), Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, 30, 4.

DRURY, C. & TAYLES, M. (1994), Product costing in UK manufacturing organizations. *The European Accounting Review*, 3, 3.

DUBOIS, P. L. & JOLIBERT, A. (2005), *Le marketing; fondements et pratique*, 4e édition, Economica.

DUGDALE, D. & JONES, T. C. (1998), Throughput accounting: transforming practices? *British Accounting Review*, 30, p. 203-220.

DUGDALE, D. & JONES, T. C. (2003), Battles in the costing war: UK debates, 1950-75. *Accounting, Business and Financial History*, 13, 3, november.

EDWARDS, J. R., BOYNS, T. & MATTHEWS, M. (2003), Costing, pricing and politics in the British steel industry, 1918-1967. *Management Accounting Research*, 14, p. 25-49.

EISENHARDT, K. M. (1989), Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14, 4.

EVRAERT, S. & MÉVELLEC, P. (1990), Calcul des coûts: il faut dépasser les méthodes traditionnelles. *Revue Française de Gestion*, mars-mai.

EVRAERT, S. & MÉVELLEC, P. (1991), Les systèmes de coût par activité; réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion*, jan-fév.

EZZAMEL, M. (1994), From problem solving to problematization: relevance revisited. *Critical Perspectives on Accounting*, 5, p. 269-280.

EZZAMEL, M., HOSKIN, K. & MACVE, R. (1990), Managing it all by numbers: a review of Johnson & Kaplan's "Relevance lost". *Accounting and Business Research*, 20, 78, p. 153-166.

FEBVRE, L. (1992), *Combats pour l'histoire*, Armand Colin.

FEIGENBAUM, A. V. (1986), *Total quality control*, 3rd edition, McGraw-Hill Book Company.

FERRARA, W. L. (1990), The new cost / management accounting: more questions than answers. *Management Accounting*, oct.

FERRÉOL, G. (Ed.) (2002), *Dictionnaire de sociologie*, Armand Colin.

FEUERHAHN, W. (2005), Max Weber et l'explication compréhensive. *Philosophie*, 85, printemps, p. 19-41.

FIEVEZ, J. (1993), Du coût du travail au coût d'une facture. *Echanges*, 101, 1er trimestre.

FIEVEZ, J., KIEFFER, J.-P. & ZAYA, R. (1999), *La méthode UVA; du contrôle de gestion à la maîtrise du profit: une approche nouvelle en gestion*, Dunod.

FIEVEZ, J. & ZAYA, R. (1993), Comment calculer le coût de chaque facture. *Harvard l'Expansion*, automne.

FIEVEZ, J. & ZAYA, R. (1995), Alternative à la comptabilité analytique: la méthode UVA ou comment gérer par la mesure de la valeur ajoutée. *Echanges*, 114 suppl, juil-août.

FIEVEZ, J. & ZAYA, R. (1999), La rentabilité, par vente c'est beaucoup mieux…. *Echanges*, 153, mars.

FIOLEAU, B. & MÉVELLEC, P. (1995), Calcul des coûts: les sources de la normalisation. *Revue Française de Gestion*, nov- déc.

FISHER, J. (1995), Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14, p. 24-53.

FISHER, J. (1998), Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting*, 10, supplement.

FISHER, J. & GOVINDARAJAN, V. (1993), Incentive compensation design, strategic business unit mission, and competitive strategy. *Journal of Management Accounting Research*, 5, fall, p. 129-144.

FLEISCHMAN, R. K., KALBERS, L. P. & PARKER, L. D. (1996), Expanding the dialogue: industrial revolution costing historiography. *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 3.

FLEISCHMAN, R. K. & MACVE, R. (2002), Coals from Newcastle: an evaluation of alternative frameworks for interpreting the development of cost and management accounting in Northeast coal mining during the British Industrial Revolution. *Accounting and Business Besearch*, 32, 3.

FLEISCHMAN, R. K. & PARKER, L. D. (1990), Managerial accounting early in the British industrial revolution: the Carron company, a case study. *Accounting and Business Research*, 20, 79.

FLEISCHMAN, R. K. & PARKER, L. D. (1992), The cost-accounting environment in the British Industrial Revolution iron industry. *Accounting, Business and Financial History*, 2, 2.

FLEISCHMAN, R. K., PARKER, L. D. & VAMPLEW, M. (1991), New cost accounting perspectives on technological change in the British industrial revolution. in GRAVES, O. F. (Ed.) *The costing heritage: studies in honor of Paul Garner*, Academy of Accounting Historians.

FLEISCHMAN, R. K. & TYSON, T. N. (1993), Cost accounting during the industrial revolution: the present state of historical knowledge. *Economic History Review*, 46, 3.

FLIGSTEIN, N. (1991), The structural transformation of American industry: an institutional account of the causes of diversification in the largest firms, 1919-1979. in POWELL, W. W. & DIMAGGIO, P. J. (Eds.) *The new institutionalism in organizational analysis*, University of Chicago Press.

FOSTER, G. & SWENSON, D. W. (1997), Measuring the success of activity based costing and its determinants. *Journal of Management Accounting Research*, 9, p. 107-139.

FRANK, W. G. (1990), "Back to the future": a retrospective view of J. Maurice Clark's studies in the economics of overhead costs. *Journal of Management Accounting Research*, 2, fall.

FRIEDMAN, A. L. & LYNE, S. R. (1997), Activity-based techniques and the death of the beancounter. *The European Accounting Review*, 6, 1.

GALLOUJ, F. (1994), *Economie de l'innovation dans les services*, Editions L'Harmattan.

GANGOLLY, J. S. (1981), On joint cost allocation: Independent Cost Proportional Scheme (ICPS) and its properties. *Journal of Accounting Research*, 19, 2.

GARO, I. (2000), *Marx, une critique de la philosophie*, Editions du Seuil.

GERDIN, J. & GREVE, J. (2004), Forms of contingency fit in management accounting research - a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 29, p. 303-326.

GERVAIS, M. (2005), *Contrôle de gestion*, Economica.

GERVAIS, M. & LESAGE, C. (2006), Retour sur l'imputation des charges indirectes en comptabilité de gestion: comment bien spécifier les activités et leurs inducteurs? *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 12, 1.

GERVAIS, M. & LEVANT, Y. (2007), Comment garantir l'homogénéité globale dans la méthode UVA? Deux études de cas. *Finance, Contrôle, Stratégie*, 10, 3.

GIDDENS, A. (2005), *La constitution de la société*, PUF, Quadrige.

GIETZMANN, M. B. & MONAHAN, G. E. (1996), Absorption versus direct costing: the relevance of opportunity costs in the management of congested stochastic production systems. *Management Accounting Research*, 7, p. 409-420.

GINZBERG, M. J. (1980), An organizational contingencies view of accounting and information systems implementation. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 4.

GIRAUD, F., LANGEVIN, P. & MENDOZA, C. (2004), La position des managers face au principe de contrôlabilité. *congrès AFC.* Orléans.

GIRAUD, F., SAULPIC, O., NAULLEAU, G., DELMOND, M. H. & BESCOS, P. L. (2002), *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Monchrestien, Gualino Editeur.

GIRIN, J. (1989), L'opportunisme méthodique dans les recherches sur la gestion des organisations. *Journée d'étude "La recherche-action en action et en question".* AFCET, Collège de systémique, École Centrale de Paris.

GODOWSKI, C. (2003), Essai sur la dynamique d'assimilation des innovations manageriales; le cas des approches par activités. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, no. spécial, mai.

GORDON, L. A. & MILLER, D. (1976), A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1, 1.

GORDON, L. A. & NARAYANAN, V. K. (1984), Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9, 1.

GOSSELIN, M. (1997), The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 2.

GOSSELIN, M. (2000), Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en oeuvre d'une comptabilité par activités. *Finance, Contrôle, Stratégie*, décembre, p. 37-56.

GOSSELIN, M. & MÉVELLEC, P. (2003), Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, no. spécial, mai.

GOSSELIN, M. & OUELLET, G. (1999), Les enquêtes sur la mise en oeuvre de la comptabilité par activités: qu'avons-nous vraiment appris? *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 5, 1, mars.

GOSSELIN, M. & PINET, C. (2002), Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activités: état de la situation actuelle et perspectives. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 8, 2, novembre.

GOVINDARAJAN, V. & ANTHONY, R. N. (1983), How firms use cost data in price decisions. *Management Accounting*, april.

GRANLUND, M. (2001), Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, 12, p. 141-166.

GRANLUND, M. & LUKKA, K. (1998), It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, p. 153-179.

GRANT, D. & OSWICK, C. (1996), Introduction: getting the measure of metaphors. in GRANT, D. & OSWICK, C. (Eds.) *Metaphor and organizations*, SAGE Publications.

GRESOV, C. (1989), Exploring fit and misfit with multiple contingencies. *Administrative Science Quarterly*, 34, 3.

GUPTA, A. K. & GOVINDARAJAN, V. (1984), Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. *Academy of Management Journal*, jul, p. 25-41.

GUPTA, M. (1993), Heterogeneity issues in aggregated costing systems. *Journal of Management Accounting Research*, 5, fall, p. 180-212.

HANSEN, S. C. & MAGEE, R. P. (1993), Capacity cost and capacity allocation. *Contemporary Accounting Research*, 9, 2.

HARRISON, G. L. & MCKINNON, J. L. (1999), Cross cultural research in management control systems design: a review of the current state. *Accounting, Organizations and Society*, 24.

HARTMANN, F. G. H. & MOERS, F. (1999), Testing contingency hypotheses in budgetary research: an evaluation of the use of moderated regression analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 4.

HAYES, D. C. (1977), The contingency theory of managerial accounting. *The Accounting Review*, 52, 1.

HELFER, J. P. & ORSONI, J. (2005), *Marketing*, 9e édition, Vuibert.

HEMMER, T. (1996), Allocations of sunk capacity costs and joint costs in a linear principal-agent model. *The Accounting Review*, 71, 3.

HIROMOTO, T. (1988), Another hidden edge - Japanese management accounting. *Harvard Business Review*, 66, jul-aug.

HIROMOTO, T. (1991), Restoring the relevance of management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 3, jul.

HIRST, M. K. (1983), Reliance on accounting performance measures, task uncertainty and dysfunctional behaviour. *Journal of Accounting Research*, 21, 2.

HOFSTEDE, G. (1994), *Vivre dans un monde multiculturel*, Editions de l'Organisation.

HOPPER, T. & POWELL, A. (1985), Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 22, 5.

HOPWOOD, A. G. (1972), An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research*, supplement, p. 156-182.

HORNGREN, C. T. (1989), Cost and management accounting: yesterday and today. *Journal of Management Accounting Research*, 1, fall.

HORNGREN, C. T. (1995), Management accounting: this century and beyond. *Management Accounting Research*, 6.

HORNGREN, C. T., DATAR, S. M. & FOSTER, G. (2005), *Cost accounting: a managerial emphasis*, 12th edition, Pearson Prentice Hall.

HORNGREN, C. T. & SORTER, G. H. (1961), Direct costing for external reporting. *The Accounting Review*, jan.

HOSKIN, K. & MACVE, R. (1994), Writing, examining, disciplining: the genesis of accounting's modern power. in HOPWOOD, A. G. & MILLER, P. (Eds.) *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge University Press.

HUBBARD, R. B. (1990), Cost Accounting Standards Board; new procurement problems called for new solutions. *Management Accounting*, 79, 10.

INNES, J., MITCHELL, F. & SINCLAIR, D. (2000), Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11, 3.

JOHNSON, H. T. (1981), Toward a new understanding of nineteenth-century cost accounting. *The Accounting Review*, 56, 3.

JOHNSON, H. T. (1992), *Relevance regained; from top-down control to bottom-up empowerment*, The Free Press.

JOHNSON, H. T. (2002), A former management accountant reflects on his journey through the world of cost management. *Accounting History*, 7, 1.

JOHNSON, H. T. & BRÖMS, A. (2002), *La méthode MBM; pour un management de la performance durable*, Editions de l'Organisation.

JOHNSON, H. T. & KAPLAN, R. S. (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press.

JONES, T. C. & DUGDALE, D. (1998), Theory of constraints: transforming ideas? *British Accounting Review*, 30, p. 73-91.

JONES, T. C. & DUGDALE, D. (2002), The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, 27, p. 121-163.

KALAGNANAM, S. S. & LINDSAY, R. M. (1999), The use of organic models of control in JIT firms: generalizing Woodward's findings to modern manufacturing practices. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 1.

KALBERG, S. (2002), *La sociologie historique comparative de Max Weber*, Editions La Découverte / MAUSS.

KAPLAN, R. S. (1983), Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*, 58, 4, oct.

KAPLAN, R. S. (1984a), The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59, 3.

KAPLAN, R. S. (1984b), Yesterday's accounting undermines production. *Harvard Business Review*, jul-aug.

KAPLAN, R. S. (1998), Innovation action research: creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*, 10, p. 89-118.

KAPLAN, R. S. & ANDERSON, S. R. (2004), Time-driven activity based costing. *Harvard Business Review*, 82, 11, nov.

KAPLAN, R. S. & COOPER, R. (1998), *Cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press.

KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P. (1993), Putting the balanced scorecard system to work. *Harvard Business Review*, sep-oct.

KAPLAN, R. S. & THOMPSON, G. L. (1971), Overhead allocation via mathematical programming models. *The Accounting Review*, apr.

KAPLAN, R. S. & WELAM, U. P. (1974), Overhead allocation with imperfect markets and nonlinear technology. *The Accounting Review*, jul.

KHANDWALLA, P. N. (1972), The effect of diferent types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 1972, autumn.

KOSTOVA, T. (1999), Transnational transfer of strategic organizational practices: a contextual perspective. *Academy of Management Review*, 24, 2.

KOSTOVA, T. & ROTH, K. (2002), Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: institutional and relational effects. *Academy of Management Journal*, 45, 1.

KOSTOVA, T. & ZAHEER, S. (1999), Organizational legitimacy under conditions of complexity: the case of the multinational enterprise. *Academy of Management Review*, 24, 1.

KOTLER, P. & DUBOIS, B. (2000), *Marketing management*, 10e édition, Publi Union.

KOVAC, E. J. & TROY, H. P. (1989), Getting transfer prices right: what Bellcore did. *Harvard Business Review*, sept.- oct.

KRUMWIEDE, K. R. (1998), The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research*, 10, p. 239-277.

LALANDE, A. (1993), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, PUF, Quadrige.

LANGFIELD-SMITH, K. (1997), Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 2.

LAWRENCE, P. R. & LORSCH, J. W. (1967), *Organization and environment: managing differentiation and integration*, Harvard University Press.

LE MOIGNE, J.-L. (1999), *Les épistémologies constructivistes*, 2e édition, Que sais-je?, PUF.

LEBAS, M. (1991), Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités. *Revue Française de Comptabilité*, 226, sept.

LEBAS, M. (1992), L'ABM ou le management basé sur les activités. *Revue Française de Comptabilité*, 237, sept.

LEBAS, M. & MÉVELLEC, P. (1999), Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, no. spécial, mai.

LEFEBVRE, H. (1990), *Le matérialisme dialectique*, PUF, Quadrige.

LEMARCHAND, Y. (1996), Pouvoirs et normalisation comptable: l'exemple de l'uniformisation des méthodes de calcul des coûts 1927-1947. *Pouvoir et gestion, collection histoire, gestion, organisations*, Toulouse, Presses de l'Université des Sciences Sociales.

LEMARCHAND, Y. (2000), A propos des origines militaires de la méthode des sections homogènes, retour sur les mécanismes de l'innovation comptable. *22th Annual Congress of the European Accounting Association.*

LEMARCHAND, Y. & LE ROY, F. (1998), L'institutionnalisation d'une pratique de gestion: introduction de la comptabilité analytique en France. *19e congrès AFC.*

LERE, J. C. (1986), Poduct pricing based on accounting costs. *The Accounting Review*, 61, 2.

LERE, J. C. (2000), Activity-based costing: a powerful tool for pricing. *Journal of Bussiness and Industrial Marketing*, 15, 1.

LEVANT, Y. & DE LA VILLARMOIS, O. (2001), Origine et développement d'une méthode de calcul des coûts : la methode des unités de valeur ajoutée (UVA). *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 7, 2.

LIBBY, T. & WATERHOUSE, J. H. (1996), Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8, p. 137-150.

LOFT, A. (1988), *Understanding accounting in its social and historical context: the case of cost accounting in Britain 1914-1925*, Garland, New York.

LOFT, A. (1995), The history of management accounting: relevance found. in ASHTON, D., HOPPER, T. & SCAPENS, R. (Eds.) *Issues in management accounting*, Prentice Hall.

LORINO, P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod.

LOUDERBACK, J. G. (1976), Another approach to allocating joint costs: a comment. *The Accounting Review*, 51, 3.

LOWRY, J. (1993), Management accounting's diminishing post-industrial relevance: Johnson and Kaplan revisited. *Accounting and Business Besearch*, 23, 90.

LUFT, J. (1997), Long-term change in management accounting: perspectives from historical research. *Journal of Management Accounting Research*, 9, p. 163-197.

LUFT, J. & SHIELDS, M. D. (2003), Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 2-3.

LUKKA, K. & GRANLUND, M. (1996), Cost accounting in Finland: current practice and trends of development. *The European Accounting Review*, 5, 1.

LUKKA, K. & GRANLUND, M. (2002), The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 1-2, p. 165-190.

MACINTOSH, N. B. (1994), *Management accounting and control systems; an organizational and behavioral approach*, Wiley.

MACINTOSH, N. B. (1998), Management accounting in Europe: a view from Canada. *Management Accounting Research*, 9, p. 495-500.

MACVE, R. (1999), Capital and financial accounting: a commentary on Bryer's "A marxist critique of the FASB's conceptual framework". *Critical Perspectives on Accounting*, 10, 5.

MAGEE, R. P. (1988), Variable cost allocation in a principal / agent setting. *The Accounting Review*, 63, 1.

MAJNONI D'INTIGNANO, B. (2001), *Economie de la santé*, PUF, Thémis économie.

MALMI, T. (1997), Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research*, 8, p. 459-480.

MALMI, T. (1999), Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 8.

MANES, R. P. (1965), Comment on matrix theory and cost allocation. *The Accounting Review*, jul.

MARROU, H. I. (1954), *De la connaissance historique*, Editions du Seuil.

MARTINET, A. C. (Ed.) (1990), *Epistémologies et sciences de gestion*, Economica.

MCCLENON, P. R. (1973), Operations of the Cost Accounting Standards Board. *The Journal of Accountancy*, april.

MEPHAM, M. J. (1983), Robert Hamilton's contribution to accounting. *The Accounting Review*, 58, 1.

MEPHAM, M. J. (1988), The eighteenth century origins of cost accounting. *Abacus*, 24, 1.

MERCHANT, K. A. & SHIELDS, M. D. (1993), When and why to measure costs less accurately to improve decision making. *Accounting Horizons*, 7, 2.

MEURISSE (1917), Mémoire sur l'organisation et le fonctionnement de la Comptabilité-Matières et Frais Généraux. *note interne.* Billancourt, usines Renault.

MÉVELLEC, P. (1988), La comptabilité analytique face à l'évolution technologique. *Revue Française de Gestion*, jan.-fév.

MÉVELLEC, P. (1990a), Coût complet à base d'activités: une étude comparative. *Revue Française de Comptabilité*, 216, oct.

MÉVELLEC, P. (1990b), *Outils de gestion; la pertinence retrouvée*, Editions Comptables Malesherbes.

MÉVELLEC, P. (1992), Qu'est-ce qu'une activité? *Revue Française de Comptabilité*, 238, oct.

MÉVELLEC, P. (1993a), Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC. *Revue Française de Comptabilité*, 251, déc.

MÉVELLEC, P. (1993b), Systèmes de calcul des coûts de revient et subventionnements croisés. *Revue Française de Comptabilité*, 241, janv.

MÉVELLEC, P. (2000a), Comptabilité par activités. in COLASSE, B. (Ed.) *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica.

MÉVELLEC, P. (2000b), Sections homogènes. in COLASSE, B. (Ed.) *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica.

MÉVELLEC, P. (2002), Libres commentaires. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 8, 1.

MÉVELLEC, P. (2003), Paramètres de conception des systèmes de coûts: étude comparative. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 9, 1.

MÉVELLEC, P. (2005), *Les systèmes de coûts; objectifs, paramètres de conception et analyse comparée*, Dunod OEC.

MEYER, A. D., TSUI, A. S. & HININGS, C. R. (1993), Configurational approaches to organizational analysis. *Academy of Management Journal*, 36, 6.

MEYER, J. W. & ROWAN, B. (1991), Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. in POWELL, W. W. & DIMAGGIO, P. J. (Eds.) *The new institutionalism in organizational analysis*, University of Chicago Press.

MEYSSONNIER, F. (2001), Le calcul des coûts de revient dans la sidérurgie (de la seconde guerre mondiale à la nationalisation). *Comptabilité, Contrôle, Audit*, mars.

MEYSSONNIER, F. (2003), L'approche des coûts complets par les équivalents de production, voie d'avenir ou impasse? (une analyse de la méthode GP-UVA). *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 9, 1.

MILES, R. E. & SNOW, C. C. (1984), Fit, failure and the hall of fame. *California Management Review*, 26, 3, p. 10-28.

MILES, R. E., SNOW, C. C., MEYER, A. D. & COLEMAN, H. J. (1978), Organizational strategy, structure and process. *Academy of Management Review*, jul, p. 546-562.

MILLER, B. L. & BUCKMAN, A. G. (1987), Cost allocation and opportunity costs. *Management Science*, 33, 5.

MILLER, J. G. & VOLLMAN, T. E. (1985), The hidden factory. *Harvard Business Review*, sep-oct.

MILLER, P. (1994), Accounting as social and institutional practice: an introduction. in HOPWOOD, A. G. & MILLER, P. (Eds.) *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge University Press.

MILLIER, P. (2005), *Stratégie et marketing de l'innovation technologique*, 2e édition, Dunod.

MINTZBERG, H. (2004), *Le management; voyage au centre des organisations*, Editions de l'Organisation.

MIRMAN, L. J., TAUMAN, Y. & ZANG, I. (1985), On the use of game-theoretic concepts in cost accounting. in YOUNG, H. P. (Ed.) *Cost allocation : methods, principles, applications*, North Holland.

MITCHELL, F. & WALKER, S. P. (1997), Market pressures and the development of costing practice: the emergence of uniform costing in the UK printing industry. *Management Accounting Research*, 8, 1, p. 75-101.

MODELL, S. (2002), Institutional perspectives on cost allocations: integration and extension. *The European Accounting Review*, 11, 4.

MORGAN, G. (1980), Paradigms, metaphors and puzzle solving in organization theory. *Administrative Science Quarterly*, 25, 4.

MORGAN, G. (1989), *Images de l'organisation*, Les Presses de l'Université Laval, Editions ESKA.

MORGAN, G. (1996), An afterword: is there anything more to be said about metaphor? in GRANT, D. & OSWICK, C. (Eds.) *Metaphors and organizations*, SAGE Publications.

MORGAN, G. & SMIRCICH, L. (1980), The case for qualitative research. *Academy of Management Review*, 5, 4.

MORIARITY, S. (1975), Another approach to allocating joint costs. *The Accounting Review*, oct.

MORIARITY, S. (1976), Another approach to allocating joint costs: a reply. *The Accounting Review*, 51, 3.

NGUYEN, T. H. (2005), *Le rôle des universités consultants dans l'élaboration des méthodes de management: le cas de H. T. Johnson*, mémoire de DEA, Université d'Orléans.

NIKITIN, M. (1992), *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine.

NIKITIN, M. (2000), La diffusion de l'ABC dans le Loiret: chroniques de la gestion ordinaire. *Document de recherche no 2000-2.* Laboratoire Orléanais de Gestion.

NIKITIN, M. & ZELINSCHI, D. (2008), Standardization of cost accounting: a tentative typology. *12th World Congress of Accounting Historians.* Istanbul.

NOREEN, E. (1987), Commentary on H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan's Relevance lost: the rise and fall of management accounting. *Accounting Horizons*, dec.

OLIVER, C. (1991), Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16, 1.

OLIVER, C. (1992), The antecedents of deinstitutionalization. *Organization Studies*, 13, p. 563-588.

OTLEY, D. (1978), Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, 16, 122-189.

OTLEY, D. (1980), The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 4.

OTLEY, D. (1995), Management control, organisational design and accounting informations systems. in ASHTON, D., HOPPER, T. & SCAPENS, R. (Eds.) *Issues in management accounting*, Prentice Hall.

OUCHI, W. G. (1979), A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25, 9.

PAJWANI, P. (2004), Has the consolidation wave gone too far? Should the industry consider deconsolidating next? *International Journal of Medical Marketing*, 4, 3.

PARADEISE, C. (1988), Les professions comme marchés du travail fermés. *Sociologie et Sociétés*, 20, 2.

PAVIA, T. M. (1995), Profit maximizing cost allocation for firms using cost-based pricing. *Management Science*, 41, 6.

PERRET, V. & SÉVILLE, M. (2003), Fondements épistémologiques de la recherche. in THIÉTART, R. A. (Ed.) *Méthodes de recherche en management*, 2e édition, Dunod.

PFAFF, D. (1994), On the allocation of overhead costs. *The European Accounting Review*, 1, p. 49-70.

PIGNARRE, P. (2003), *Le grand secret de l'industrie pharmaceutique*, La Découverte.

PLANE, J. M. (2003), *Théorie des organisations*, Dunod.

PORTER, M. (1999), *L'avantage concurrentiel*, Dunod.

POWNALL, G. (1986), An empirical analyis of the regulation of the defense contracting industry: the Cost Accounting Standards Board. *Journal of Accounting Research*, 24, 2.

RAJAN, M. V. (1992), Cost allocation in multiagent settings. *The Accounting Review*, 67, 3.

RAMADAN, S. (1989), The rationale for cost allocations: a study of UK divisionalised companies. *Accounting and Business Research*, 20, 77.

RAYBURN, F. R. (1991), The Cost Accounting Standards Board: its creation, its demise and its reestablishment. in GRAVES, O. F. (Ed.) *The costing heritage: studies in honor of Paul Garner*, Academy of Accounting Historians.

REID, W. H. (1986), The development of Henry Metcalfe's card system of shop returns at Frankford Arsenal, 1880-1881. *Journal of Management*, 12, 3, p. 415-423.

REIDER, B. & SAUNDERS, G. (1988), Management accounting education: a defense of criticism. *Accounting Horizons*, dec.

RIVELINE, C. (2005), *Evaluation des coûts. Eléments d'une théorie de la gestion*, Ecole des Mines de Paris.

ROBINSON, M. A. (1990), Contribution margin analysis: no longer relevant / strategic cost management: the new paradigm. *Journal of Management Accounting Research*, 2, fall.

ROGERS, E. M. (2003), *Diffusion of innovations*, 5th edition, Free Press.

ROGERSON, W. P. (1992), Overhead allocation and incentives for cost minimization in defense procurement. *The Accounting Review*, 67, 4.

ROJOT, J. (2003), *Théorie des organisations*, ESKA.

ROSENZWEIG, P. M. & SINGH, J. V. (1991), Organizational environments and the multinational enterprise. *Academy of Management Review*, 16, 2.

ROSLENDER, R. (1996), Relevance lost and found: critical perspectives on the promise of management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 5.

SANDERS, T. H. (1923), Present status of uniform cost accounting. *Harvard Business Review*, 1, 2.

SCAPENS, R. (1994), Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, p. 301-321.

SCHEID, J.-C. (1991), *Les grands auteurs en organisation*, Dunod.

SCHNEIDER, A. (1986), Simultaneous determination of cost allocations and cost-plus prices for joint products. *Journal of Business Finance and Accounting*, 13, 2.

SCORGIE, M. E. (1993), Alexander Hamilton Church: his family and early life. *Abacus*, 29, 1, p. 52-74.

SCORGIE, M. E. (1997), Progenitors of modern management accounting concepts and mensurations in pre-industrial England. *Accounting, Business and Financial History*, 7, 1.

SCOTT, W. R. (1987), The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32, p. 493-511.

SCOTT, W. R. & MEYER, J. W. (1991), The organization of societal sectors: propositions and early evidence. in POWELL, W. W. & DIMAGGIO, P. J. (Eds.) *The new institutionalism in organizational analysis*, University of Chicago Press.

SHANK, J. K. & GOVINDARAJAN, V. (1988), The perils of cost allocation based on production volumes. *Accounting Horizons*, dec.

SHIELDS, J. F. & SHIELDS, M. D. (1998), Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 1.

SHIELDS, M. D. (1995), An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7, fall.

SHIELDS, M. D. (1998), Management accounting practices in Europe: a perspective from the States. *Management Accounting Research*, 9, p. 501-513.

SHIELDS, M. D., CHOW, C. W., KATO, Y. & NAKAGAWA, Y. (1991), Management accounting practices in the US and Japan: comparative survey findings and research implications. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 3, 1.

SHIELDS, M. D., DENG, F. J. & KATO, Y. (2000), The design and effects of control systems: tests of direct and indirect-effects models. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 2.

SHILLINGLAW, G. (1963), The concept of attributable cost. *Journal of Accounting Research*, 1, 1.

SHILLINGLAW, G. (1989), Managerial cost accounting: present and future. *Journal of Management Accounting Research*, 1, fall.

SHUBIK, M. (1962), Incentives, decentralized control, the assignment of joint costs and internal pricing. *Management Science*, 8, 3.

SIMONS, R. (1987), Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12, 4.

SKINNER, R. C. (1986), Cost allocation in management and financial accounting. *The International Journal of Accounting Education and Research*, 21, 2.

SOURWINE, D. A. (1993), CAS applicability, coverage and disclosure. *Journal of Accountancy*, 176, 2.

STACEY, N. A. H. (1980), *English accountancy: 1800-1954, a study in social and economic history*, Arno Press.

SUH, Y. S. (1987), Collusion and noncontrollable cost allocation. *Journal of Accounting Research*, 25, suppl.

SUH, Y. S. (1988), Noncontrollable costs and optimal performance measurement. *Journal of Accounting Research*, 26, 1.

SWEBERG, R. (2005), *The Max Weber dictionary*, Stanford University Press.

THENET, G. (1995), *Le problème de l'optimalité des coûts opératoires standard en milieu bancaire*, thèse de doctorat, Rennes 1.

THENET, G. (1996), Une relecture du problème de l'imputation des coûts joints et des coûts communs. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2, 2.

TIJS, S. H. & DRIESSEN, T. S. H. (1986), Game theory and cost allocation problems. *Management Science*, 32, 8.

TINKER, T. (1986), Metaphor or reification: are radical humanists really libertarian anarchists? *Journal of Management Studies*, 23, 4.

VAN DE VEN, A. H. (1986), Central problems in the management of innovation. *Management Science*, 32, 5.

VAN DE VEN, A. H. & POOLE, M. S. (1995), Explaining development and change in organizations. *Academy of Management Review*, 20, 3.

VENKATRAMAN, N. (1989), The concept of fit in strategy research: toward verbal and statistical correspondence. *Academy of Management Review*, 14, 3.

VERRECCHIA, R. E. (1982), An analysis of two cost allocation cases. *The Accounting Review*, 57, 3.

VILLETTE, M. (2003), *Sociologie du conseil en management*, Editions La Découverte.

VOLLMERS, G. L. (1996), Academic cost accounting from 1920-1950: alive and well. *Journal of Management Accounting Research*, 8, p. 183-199.

WAGENHOFER, A. (1996), The value of distorting overhead cost allocations in an agency setting. *Management Accounting Research*, 7, p. 367-385.

WATERHOUSE, J. H. & TIESSEN, P. (1978), A contingency framework for management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 3, 1.

WATTS, R. L. & ZIMMERMAN, J. L. (1978), Towards a positive theory on the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, 53, 1.

WATTS, R. L. & ZIMMERMAN, J. L. (1979), The demand and supply of accounting theories: the market for excuses. *The Accounting Review*, 54, 2.

WATTS, R. L. & ZIMMERMAN, J. L. (1990), Positive accounting theory: a ten year perspective. *The Accounting Review*, 65, 1.

WEBER, M. (1965), *Essais sur la théorie de la science*, Plon.

WEBER, M. (1995), *Economie et société*, Plon.

WELLS, M. C. (1978), *American engineers' contributions to cost accounting*, Ayer Publishing.

WELLS, M. C. (1991), The nature of activity costing. in GRAVES, O. F. (Ed.) *The costing heritage: studies in honor of Paul Garner*, Academy of Accounting Historians.

WHANG, S. (1989), Cost allocation revisited: an optimality result. *Management Science*, 35, 10, oct.

WILLIAMS, K., HASLAM, C., CUTLER, T., JOHAL, S. & WILLIS, K. (1994), Johnson 2: knowledge goes to Hollywood. *Critical Perspectives on Accounting*, 5, p. 281-293.

WILLIAMS, T. H. & GRIFFIN, C. H. (1964), Matrix theory and cost allocation. *The Accounting Review*, jul.

WOUTERS, M. J. F. (1996), Why managers use cost allocations: a research note. *Accounting and Business Research*, 26, 4.

YAMEY, B. S. (1975), Common costs and business decisions: an historical note. *The Accounting Historians Journal*, 2, 1.

YIN, R. K. (1989), *Case study research: design and methods*, Sage Publications.

YIN, R. K. (1993), *Applications of case study research*, Sage Publications.

YOSHIKAWA, T. (1994), Some aspects of the Japanese approach to management accounting. *Management Accounting Research*, 5, p. 279-287.

YOUNG, H. P. (Ed.) (1985a), *Cost allocation: methods, principles, applications*, Elsevier North Holland.

YOUNG, H. P. (1985b), Methods and principles of cost allocation. in YOUNG, H. P. (Ed.) *Cost allocation: methods, principles, applications*, Elsevier North Holland.

YUTHAS, K. & TINKER, T. (1994), Paradise regained? Myth, Milton and management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 5, p. 295-310.

ZARADER, J.-P. (Ed.) (2002), *Le vocabulaire des philosophes*, Ellipses.

ZIMMERMAN, J. L. (1979), The costs and benefits of cost allocation. *The Accounting Review*, 54, 3.

ZIMMERMAN, J. L. (2003), *Accounting for decision making and control*, 4th edition, McGraw-Hill.

ZIMNOVITCH, H. (1997), *Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France*, thèse de doctorat, Poitiers.

ZIMNOVITCH, H. (1999), Etat et calcul des coûts par les entreprises françaises: l'exemple de Pechiney 1936 - 1945. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 5, 2.

Table des figures

Figure 1 : Présentation schématique du plan de la thèse 21
Figure 2 : Niveaux de connaissance de la réalité 37
Figure 3 : Discours, pratiques et niveaux de généralisation 39
Figure 4 : Les déterminants de la structure de l'organisation 41
Figure 5 : Classement des formes de contingence 52
Figure 6 : Modèle de contingence proposé par Otley 59
Figure 7 : Répartition des charges et cohésion interne 153
Figure 8 : La structure des produits chez Cosmetix 167
Figure 9 : Déterminants de la mise en place d'un système de traitement des charges indirectes 172
Figure 10 : Environnements techniques et institutionnels 185
Figure 11 : Nombre d'articles sur l'ABC/ABM entre 1987 et 2000 241
Figure 12 : Impact de l'ABC sur la recherche en comptabilité de gestion 242
Figure 13 : Modélisation par des processuss 250
Figure 14 : Techniques d'établissement des coûts 254
Figure 15 : Interface entre les actions des différentes entités et l'adoption de l'innovation 264
Figure 16 : Les principales relations dans le discours sur l'ABC 292
Figure 17 : Les principales relations dans le discours sur l'UVA 293
Figure 18 : Pratiques, discours et intervention de trois catégories d'acteurs 332

Table des tableaux

Tableau 1 : Thématiques des entretiens, cas Medipharma (1) 134
Tableau 2 : Thématiques des entretiens, cas Medipharma (2) 135
Tableau 3 : Principaux outils de mesure des performances (tableaux de bord) chez Medipharma 143
Tableau 4 : Thématiques des entretiens, cas Electrotop, Maxisanté et Cosmetix 158
Tableau 5 : Répartition des charges indirectes, maîtrise des coûts et complexité de l'activité 172
Tableau 6 : Thématiques des entretiens, cas Fabrimed 176
Tableau 7 : Thématiques des entretiens, cas Pharmaplus 189
Tableau 8 : Répartition des différents types de charges chez Pharmaplus 194
Tableau 9 : Ventilation des charges indirectes et mesure des performances 202
Tableau 10 : Méthodes de calcul des coûts dérivées de l'ABC 233
Tableau 11 : Paramètres de conception du système ABC et des méthodes dérivées 274
Tableau 12 : Caractéristiques générales des discours de promotion de l'ABC et de l'UVA 287
Tableau 13 : Les classes d'équivalents les plus fréquentes dans les discours de l'ABC et de l'UVA 290
Tableau 14 : Forces déterminant l'homogénéisation et la stabilité des pratiques de comptabilité de gestion 322

Table des matières

Introduction 1
1. Question de recherche et problématiques 3
1.1. L'objet de recherche 3
1.2. Question de recherche 5
1.3. Des problématiques de gestion 7
1.3.1. Répartir ou non ? 7
1.3.2. Informer ou influencer ? 9
1.3.3. Suivre les avis ou imiter les pratiques ? 10
1.3.4. Continuité ou changement ? 11
2. Les moyens mis en œuvre 13
2.1. Pour comprendre la répartition 13
2.2. Dialectique des pratiques et des discours 15
2.3. Méthodologie de recherche 16
3. Résultats obtenus et plan 21

Première partie : Pour comprendre la répartition 23
1. Compréhension et connaissance du phénomène de la répartition 26
1.1. Autour du concept de compréhension 26
1.1.1. Compréhension et sciences de gestion 26
1.1.2. Max Weber et la sociologie compréhensive 28
1.1.3. La compréhension chez Raymond Aron 29
1.1.4. La compréhension historique 30
1.2. Généralisations et connaissance de la réalité 33
1.2.1. Continuum des généralisations et double herméneutique des sciences sociales 33
1.2.2. Niveaux de connaissance de la réalité 35
1.3. La contingence comme heuristique 39
1.3.1. Principes de base et critiques 40
1.3.2. Dépassements du modèle traditionnel de contingence 42
1.3.3. Le potentiel heuristique des recherches sur la contingence 45
1.4. La contingence des systèmes de comptabilité de gestion 47
1.4.1. Application de la contingence à la comptabilité de gestion 47
1.4.2. Classement des recherches 50
1.4.3. Périodisation des principaux apports 54
1.4.3.1. Développements initiaux (avant 1980) 54
1.4.3.2. Période contemporaine (après 1980) 59
2. Brève histoire de la répartition des charges indirectes 69
2.1. Evolution de la répartition dans le temps 69
2.1.1. La France 69
2.1.1.1. Saint-Gobain, 150 ans de comptabilité de gestion 70
2.1.1.2. L'évolution de la comptabilité de gestion en France à travers quatre cas 72
2.1.1.3. Développement de certains concepts liés à la répartition 77
2.1.2. Le monde anglo-saxon 83
2.1.2.1. Evolution des pratiques en Grande Bretagne 83
2.1.2.2. Etats-Unis 88
2.1.2.3. Développements de la théorie dans le monde anglo-saxon 92
2.1.2.4. Contributions des ingénieurs 98

2.2. Les tentatives de normalisation de la répartition 100
2.2.1. Définitions, contexte et rôle 100
2.2.2. Le cas de la France 102
2.2.3. Le cas de la Grande Bretagne 107
2.2.4. Les Etats-Unis et la CASB 115
2.2.5. Dimensions idéologiques, sociales et politiques 120
2.2.6. Les schémas de normalisation et leurs résultats 123
Conclusion de la première partie 126

Deuxième partie : Les pratiques de la répartition 129
1. Répartition et comportements : le cas Medipharma 131
1.1. La répartition des charges indirectes chez Medipharma 132
1.1.1. Méthodologie de recherche 132
1.1.2. L'industrie pharmaceutique, un secteur en évolution 135
1.1.2.1. Quelques caractéristiques générales 135
1.1.2.2. Les particularités du marché roumain 138
1.1.3. Instabilité interne et situation de crise 139
1.1.4. Le système de contrôle de gestion 141
1.1.5. Mise en place d'un processus de répartition des charges 145
1.2. Les mécanismes mis en œuvre 147
1.2.1. Aspects comportementaux de la répartition 147
1.2.2. La répartition des charges dans les relations d'agence 149
1.2.3. La répartition des charges, système fiscal interne 150
1.2.4. Responsabilité solidaire et réaction des acteurs concernés 151
1.2.5. Contingence des aspects comportementaux 154
2. Les différents aspects des pratiques de répartition : quelques études de cas 157
2.1. La répartition des charges indirectes, outil rationnel 157
2.1.1. Trois cas d'entreprises 157
2.1.1.1. Méthodologie de la recherche 157
2.1.1.2. Le cas Electrotop 159
2.1.1.3. Le cas Maxisanté 161
2.1.1.4. Le cas Cosmetix 163
2.1.2. Trois systèmes de traitement des charges indirectes 167
2.1.2.1. Des pratiques différentes pour répondre à des besoins spécifiques 168
2.1.2.2. Une forte dimension contingente 173
2.2. Répartition et légitimité 175
2.2.1. Le cas Fabrimed 175
2.2.1.1. Méthodologie de la recherche 175
2.2.1.2. L'entreprise et son activité 176
2.2.1.3. Le contrôle de gestion chez Fabrimed SA 177
2.2.1.4. Les catégories de charges et leur traitement 178
2.2.2. Institutionnalisation d'une pratique de répartition des charges 179
2.2.2.1. La méthode de répartition comme outil de légitimation 179
2.2.2.2. Changement et institutionnalisation d'une routine organisationnelle 183
2.2.2.3. Les contingences de l'institutionnalisation 184
2.3. La répartition selon une perspective radicale 188
2.3.1. Le cas Pharmaplus 188
2.3.1.1. Méthodologie de la recherche 188
2.3.1.2. L'entreprise et son activité 190
2.3.1.3. Reporting et contrôle de gestion 191

2.3.1.4. Les différentes catégories de charges et leur traitement 192
2.3.2. Répartition et exercice du pouvoir 195
2.3.2.1. Extension du champ de visibilité 196
2.3.2.2. Discipliner les centres de profit 197
2.3.2.3. Un facteur déterminant : le conflit entre groupes d'acteurs 199
Synthèse des cas et conclusion de la deuxième partie 201

Troisième partie : Les discours de la répartition 205
1. Discours scientifiques normatifs 207
1.1. Traits caractéristiques 208
1.2. L'histoire (néo)classique et le *Relevance lost* 209
1.2.1. Histoire traditionnelle et néoclassique 209
1.2.2. Relevance lost 212
1.3. Objectivisme et optimisation mathématique 219
1.3.1. Modèles fondés sur la théorie des jeux 220
1.3.2. Autres modèles mathématiques 222
1.3.3. Applications pratiques et limites 225
1.4. Des théories scientifiques aux discours commerciaux 227
2. Les discours promotionnels 232
2.1. Logique marketing et diffusion des méthodes 232
2.1.1. Évolution de l'ABC 233
2.1.1.1. Origine de la méthode 234
2.1.1.2. Éclatement des réseaux et maturité de l'ABC 237
2.1.2. Trois méthodes dérivées 243
2.1.2.1. Time driven ABC 243
2.1.2.2. Feature costing 246
2.1.2.3. Management by means 251
2.1.3. Diffusion et différenciation de l'ABC 259
2.1.3.1. Le marché et l'infrastructure d'une innovation 259
2.1.3.2. Cycle de vie de l'ABC et différenciation 268
2.1.3.3. Au-delà de la rhétorique – aspects techniques des méthodes 272
2.1.4. L'usine cachée 274
2.1.4.1. La source de tous les maux 275
2.1.4.2. L'ABC et les méthodes dérivées, un moyen de dévoiler l'usine cachée 277
2.1.4.3. Métaphores et contrôle de gestion 280
2.2. Langage et concepts clé au centre du discours 284
2.2.1. Analyse comparative des discours de l'ABC et de l'UVA 284
2.2.1.1. Choix du corpus 284
2.2.1.2. Résultats obtenus par analyse textuelle et discussion 287
2.2.1.3. Deux discours similaires 294
2.2.2. La répartition et le statut ontologique des charges indirectes 295
2.2.2.1. L'impossibilité d'une répartition précise 295
2.2.2.2. Les méthodes de répartition et le statut ontologique des charges 297
3. Les discours explicatifs / interprétatifs 300
3.1. La répartition selon la théorie positive de la comptabilité 300
3.1.1. La répartition des charges indirectes dans un contexte d'agence 301
3.1.2. Les charges réparties, approximation pour les coûts invisibles 303
3.1.3. Répartition et prix de vente 304
3.2. La dimension socio-psychologique de la répartition 306

3.2.1. Répartir pour influencer les comportements 306
3.2.2. Conditions d'une approche comportementale efficace 309
3.3. Une perspective marxiste sur la répartition 310
3.3.1. Coûts de circulation et coûts de production 311
3.3.2. Certains enjeux cachés de l'ABC 312
3.4. Répartition et processus institutionnels 315
3.4.1. L'isomorphisme dans la diffusion des pratiques de répartition 316
3.4.2. La diffusion institutionnelle des pratiques de répartition 318
3.4.3. Changement institutionnel et stabilité des pratiques 320
Conclusion de la troisième partie 323

Conclusion: Pour un changement de perspective sur la répartition des charges indirectes 325
1. Une nouvelle vision sur la répartition 327
2. Un processus avec des sens multiples 329
3. Une dialectique, mais trois types d'acteurs 332
4. Implications managériales, apports, limites et perspectives 333

Bibliographie 337
Table des figures 361
Table des tableaux 361

Les multiples enjeux d’une technique de gestion : pratiques et discours dans la répartition des frais généraux

ANNEXE

Sommaire

Corpus analyse textuelle : la méthode ABC.....1
Corpus analyse textuelle : la méthode UVA.....91

Corpus analyse textuelle :

la méthode ABC

Calcul des coûts: il faut dépasser les méthodes traditionnelles

L'évolution des conditions de production met en lumière chaque jour un peu plus l'inadaptation des méthodes classiques de calcul des coûts comme instrument d'aide à la décision dans les entreprises modernes. Après avoir souligné les limites des notions de coût traditionnelles, les auteurs analysent, à l'aide d'exemples numériques, les problèmes qui se posent plus particulièrement au niveau de la répartition des charges indirectes. Ils s'interrogent sur la solution de ces problèmes, notamment en envisageant trois niveaux d'affectation des charges: le produit, le lot et le volume.

Si le concept de coût s'est évadé de la sphère économique vers le langage commun, c'est sans doute en raison de son efficacité dans nos systèmes d'aide à la décision. Que ce soit sur le plan psychologique, humain ou écologique, le concept de coût fait toujours référence à l'utilisation d'une ressource pour réaliser une action. Or, aussi paradoxal que cela puisse paraître, au fur et à mesure que le concept se banalisait, il perdait de sa pertinence dans son milieu d'origine: l'entreprise. Johnson et Kaplan ont largement contribué ces dernières années à documenter les dysfonctionnements produits par les systèmes de coût conventionnels. D'après ces auteurs, l'inexactitude des coûts unitaires qui pénalise les décisions de prix, d'allocation et d'approvisionnement de l'entreprise industrielle contemporaine est un phénomène récent, virtuellement absent des systèmes de coûts fondés sur les opérations développés au siècle dernier et qui ont fonctionné jusqu'aux années 20. Leur abandon ultérieur, intervenu pour des raisons économiques, a conduit à la perte de l'indépendance originelle de la comptabilité de gestion par rapport à la comptabilité financière et à une normalisation des pratiques de calcul de coûts. Cette normalisation, qui reconnaît comme cause des coûts le volume produit plutôt que le nombre et la variété des prestations exigées par les produits, est à l'origine des difficultés rencontrées aujourd'hui.

La comptabilité de gestion doit donc s'adapter pour répondre aux nouvelles conditions de production. Elle n'y parviendra que si les entreprises investissent dans la recherche sur les systèmes de coûts pour leur redonner leur efficacité passée et, partant, les relégitimer. Cette nouvelle légitimité passe par la capacité des systèmes de coûts à fournir des indicateurs valables aussi bien pour les décisions de courte période que pour les décisions stratégiques.

Dans cet article, nous examinerons en premier lieu les nouvelles conditions de production et leur impact sur (es catégories comptables traditionnelles. En second lieu, nous envisagerons en détail les mécanismes de distorsion des coûts inhérents aux pratiques actuelles.

I. LE NOUVEL ENVIRONNEMENT MANUFACTURIER

On distingue un double modèle. Celui des entreprises qui, quelle que soit leur taille. produisent des marchandises en grand volume à partir de processus de fabrication et d'activités homogènes. et celui des entreprises caractérisées par la complexité et la diversité des processus de fabrication et des produits.

L'urgence de la refonte du système de comptabilité de gestion n'est pas la même dans les deux catégories d'entreprises. Dans la première, les conditions techniques et la structure des coûts sont encore relativement proches des situations dans lesquelles sont nés nos systèmes actuels, le besoin est donc moins pressant. Par contre, ni la production ni la structure des secondes ne peuvent raisonnablement se couler dans le moule initial. Or c'est ce qu'implicitement réalisent les procédures comptables traditionnelles. Dès lors, il n'est pas étonnant que l'insatisfaction et le désir de changement soient plus grands chez elles. L'utilisation d'un système de coûts unique bouclé sur la comptabilité générale et ayant pour principal objectif de satisfaire les exigences du reporting externe a peu de chance de satisfaire les besoins de la décision. Le calage des centres de coût sur les centres de responsabilité du système budgétaire à des fins d'analyse ou de contrôle de gestion ne peut conduire qu'à des regroupements de charges indirectes trop agrégés pour fournir une estimation des coûts unitaires utilisables à autre chose que l'évaluation des stocks de produits. L'accélération tant des transformations de l'environnement que de la structure interne des entreprises appelle une nouvelle définition de l'efficience. Celle-ci ne peut ni être mesurée à court terme ni résulter d'une simple addition de mesures locales, et exige le développement de nouveaux modèles d'analyse capables de rendre compte de la spécificité de chaque situation.

1. Le changement des conditions de production

La substitution rapide du capital au travail est sans conteste un des faits marquants de l'évolution de nos systèmes productifs. La main-d'oeuvre directe représente actuellement moins de 15 % des coûts globaux. Cette évolution, outre ses conséquences sur la structure des coûts, est importante dans la mesure où la main-d'œuvre directe constitue dans la quasi-totalité des entreprises l'unité d'oeuvre permettant la répartition des charges indirectes sur les produits. Il ne faut pas non plus oublier que c'est un élément important dans la mesure de la productivité.

Cette disparition progressive de la main-d'oeuvre directe va de pair avec un accroissement du personnel indirect, chargé de la préparation du travail et du contrôle. Dans les charges indirectes, la part des charges indirectes de production diminue au profit des charges indirectes de support.

Les machines intègrent de plus en plus de savoir-faire et acquièrent une flexibilité qui rend caduque la notion de longue série mais également l'espoir d'un gain par apprentissage une fois le réglage initial correctement réalisé. A la

longueur des séries se substitue l'étendue de la gamme afin de répondre au mieux aux exigences d'une demande de plus en plus diversifiée.

Le terrain de la compétition se déplace. La mondialisation des marchés conduit à une certaine homogénéisation de l'offre dans le domaine des prix. La concurrence s'exerce de ce fait sur d'autres critères, comme les délais et la qualité, l'innovation.

Le cycle de vie des produits se raccourcit, rendant plus risquée la mise en fabrication. Ce risque est accru du fait du nécessaire développement complet du produit avant toute industrialisation. Les dépenses de recherche-développement et d'industrialisation, irrécupérables en cas d'échec, sont totalement engagées avant la mise en marché et constituent une fraction de plus en plus importante dans le coût global de production sur l'ensemble du cycle de production.

Si les conditions de production de biens se modifient, il en est de même des conditions de production de l'information. Non seulement le coût baisse à une allure très rapide, mais de plus l'accès aux systèmes informatiques se fait plus convivial, l'utilisateur tend à reprendre la maîtrise de ses sources d'informations et des traitements. La baisse du coût et les avancées technologiques font également que la masse d'informations disponibles est aujourd'hui considérable. L'entreprise devient un vaste système d'information où les liens entre les sous-systèmes, jusqu'à ce jour non communicants, deviennent de plus en plus transparents. On retiendra tout particulièrement les nouvelles possibilités de communications entre le sous-système de production et le sous-système de gestion.

Le dynamisme de l'environnement se transmet rapidement à l'intérieur de l'entreprise et l'oblige à se poser de nouvelles questions.

2. Des questions nouvelles

Elles ont toutes pour point de convergence le contrôle de l'efficience des moyens mis en oeuvre sur le plan interne au regard de l'efficience des marchés. Mais si les systèmes de comptabilité de gestion y répondaient autrefois par la mesure des coûts des opérations, il n'en est plus ainsi aujourd'hui car les conditions de réalisation de l'efficience ont changé. Et c'est cette transformation qui suscite les nouvelles questions à la comptabilité de gestion.

L'efficience d'un processus de production linéaire et spécialisé ne pose de problème d'évaluation ni globalement ni localement. Dans ce cadre, il y a une relation univoque entre les moyens mis en oeuvre et la production, que l'on se place au stade de l'opération élémentaire ou que l'on embrasse l'ensemble du processus.

Cette capacité de décomposition du problème de la mesure, et donc du contrôle de l'efficience, est remise en cause par la complexité des entreprises actuelles. Cette complexité se traduit en effet par une interdépendance accrue des activités entre elles, et toute décision en un point quelconque du système a tendance à se répercuter dans l'ensemble. Dès lors, toute démarche d'optimisation locale est vouée à l'échec. C'est donc l'ensemble de nos outils de mesure qui sont en cause. Et faute de disposer d'un modèle global adapté à cette nouvelle situation, l'entreprise d'aujourd'hui cherche par touches successives à retrouver une maîtrise de son efficience. Ce sont ces recherches qui constituent les défis actuels de la comptabilité de gestion. Rappelons en quelques lignes certains de ces problèmes.

La rentabilité des produits peut-elle être utilement mesurée sur la base de nos coûts directs ou complets au sein d'un exercice (voire d'un mois)? Le raccourcissement du cycle de vie ne doit-il pas, à l'image des pionniers de l'industrie textile qui raisonnaient sur la saison, conduire à privilégier la notion de coût global sur le cycle de vie?

Que signifie le rapprochement du résultat annuel de la rentabilité des produits alors que les sources de rentabilité de ces produits se trouvent dans les charges comptabilisées au sein d'exercices précédents et que les charges de l'exercice actuel conditionnent la rentabilité des produits futurs.

Comment peut-on mesurer la rentabilité prévisionnelle d'un investissement en équipement numérisé et flexible? Ce type d'investissement remet en cause l'organisation de la production, restructure les qualifications, transforme les capacités d'offre de l'entreprise. Peut-on raisonnablement évaluer toutes ces conséquences par la valeur actuelle nette ou par la période de récupération?

L'amélioration de la qualité entraîne à court terme une aggravation des charges mais doit conduire à terme à la réduction des coûts unitaires. Mais, en raison de la transformation rapide de la structure de production, comment pourra-t-on le vérifier? Comment décider des activités à sous-traiter dans le cadre de relations de partenariat et sélectionner les activités à conserver? Plus simplement, comment tarifer un nouveau produit ou une variante à l'intérieur d'une gamme déjà existante. Plusieurs de ces questions sont en relation avec le problème du niveau du stock. Celui-ci est lui-même étroitement lié au problème des délais, qui eux-mêmes ne peuvent être envisagés sans hypothèse sur la qualité...

L'interconnexion des sous-systèmes, grâce à la numérisation (ou égalisation), offre une pléthore de données. Mais il faut rappeler que celles-ci ne deviennent des informations qu'après leur traitement au sein de modèles appropriés. Or nos modèles actuels, hérités d'une époque où le cloisonnement était la règle (en raison de l'activité, de l'organisation, mais également du coût de traitement des données), sont chaque jour un peu plus inadaptés. Notre ambition n'est pas ici de tout embrasser mais de commencer à débroussailler le problème, déjà bien ardu, du coût et donc de la rentabilité.

II LA RECHERCHE D'UNE NOUVELLE PERTINENCE

Sous l'impulsion des firmes de haute technologie. oeuvrant sur des marchés mondiaux avec des productions très diversifiées, des recherches ont été entreprises aux États-unis. au début des années 80. Il est à noter que cet effort est complété par les recherches réalisées à la demande du ministère de la Défense américain, ministère qui a par le passé souvent influencé nos outils de gestion (cobol, ada, PERT).

Le défi est clairement posé. Il s'agit de remodéliser le fonctionnement de l'entreprise pour retrouver le contrôle et par là même le chemin d'une efficacité accrue. Cette remodélisation de l'entreprise autour des activités et des produits viendra ajouter au contrôle budgétaire actuel, d'inspiration fonctionnelle, un contrôle permettant d'apprécier la compétitivité de l'entreprise sur le double plan de la valeur de sa structure et de ses produits.

1. Quels coûts ?

En vue de l'aide à la décision, les comptables peuvent choisir entre deux grands systèmes de calcul de coût de revient des produits: les coûts complets et les coûts directs. Le choix n'est pas seulement une question d'opportunité. Il dépend de plusieurs facteurs, comme la masse d'informations à traiter et les ressources en travail comptable, le respect de la règle fiscale, la fréquence et l'urgence des décisions à prendre à court et moyen termes.

Pour le calcul des coûts, l'académisme recommande les coûts complets si l'horizon de la décision est long et les coûts variables si l'horizon est borné par la courte période, mois ou trimestre. Mais même en considérant un horizon rapproché, par exemple un exercice, les entreprises ont besoin des deux systèmes.

Pour apprécier l'opportunité d'actions ou de commandes supplémentaires et les possibilités de réduire les prix de vente, la fonction d'offre ou de coût marginal approximée par la tendance du coût variable est utile. S'il s'agit d'évaluer la performance d'un centre de coût ou de profit, on aura recours au coût direct, qui respecte le principe de responsabilité comptable. Enfin, utilisée pour l'élaboration des budgets, la méthode des coûts variables se prête bien aux calculs sur la base des niveaux d'activité des plans de production.

Pour ces trois motifs — analyse de sensibilité, évaluation et budgets —, les coûts variables servent sans doute bien les besoins décisionnels. Sur ce plan, la pertinence du coût complet est moindre. Mais aucune entreprise ne peut s'en passer car la connaissance du coût de revient minimal qu'il faut couvrir à moyen terme pour rester dans la profession est irremplaçable.

Hors ces arguments en faveur des coûts variables à court terme que nous venons de rappeler, les auteurs et praticiens de la comptabilité y voient surtout une méthode prescrite pour la décision tactique et l'évaluation des performances. Pourtant, malgré toutes leurs discussions et les pages que les manuels réservent à l'examen respectif des coûts complets et des coûts directs même évolués, la pratique semble avoir fait son choix depuis longtemps. Les industriels calculent leurs coûts en coûts complets. Cette constatation, faite par le passé semble avoir pris une importance plus grande au cours des années récentes avec la transformation des modes de production.

Ainsi, Cooper et Kaplan notent que dans les dix entreprises qu'ils ont examinées en profondeur, les entrepreneurs, bien que non convaincus de la pertinence de leurs systèmes de coûts complets pour toutes les décisions concernant les produits, refusaient d'envisager l'adoption d'un système de coûts variables. Une autre étude récente concernant les pratiques de calculs de coûts et leur utilisation dans 336 entreprises américaines, listées par Fortune, montre que dans 91 % des cas le prix de vente externe est fixé par rapport à un calcul de type coût complet.

Il convient de s'interroger sur les raisons qui conduisent à une telle préférence. Elle tient en grande partie aux difficultés pratiques de séparation des charges et aux besoins d'information pour la décision stratégique.

La remise en cause des catégories élémentaires de coût

Nos systèmes de comptabilité analytique reposent traditionnellement sur la distinction de quatre catégories de coûts de base: d'une part les coûts variables et les coûts fixes, et d'autre part les coûts directs et les coûts indirects. La construction des coûts, quelle que soit la méthode utilisée, coûts complets ou coûts variables, repose sur le classement des éléments de coûts en l'une et l'autre de ces catégories. Or cette classification des coûts élémentaires repose sur un certain nombre d'hypothèses qui ne sont plus toujours vérifiées.

La difficulté d'appréciation des coûts tient à deux phénomènes. En premier lieu, on subit l'influence du point d'observation: produit, gamme, centre de responsabilité... En second lieu, la classification ne fait que répercuter la structure du système d'information. Or les changements qui interviennent dans la variabilité et l'origine des charges rendent aujourd'hui plus délicate la distinction entre les charges variables et les charges fixes comme entre les charges directes et les charges indirectes.

Les charges de main-d'œuvre de production. traditionnellement considérées comme variables, sont aujourd'hui traitées comme fixes par certaines entreprises en raison de leur indépendance à l'égard du niveau de production réel. Au contraire, la rémunération des cadres, reconnue comme un coût fixe. a tendance à devenir variable du fait de l'individualisation et de la flexibilité croissante des salaires de l'encadrement. Ces changements sont aussi perceptibles pour l'amortissement, dont l'image est classiquement celle d'une charge fixe. L'équipement moderne est un équipement qui se décompose en un élément fixe, le matériel, et des éléments variables, les outils. La polyvalence accrue va de pair

avec une augmentation du poids des outils, dont l'usure est proportionnelle à l'utilisation et donc aux produits fabriqués. On voit de ce fait apparaître des amortissements dans les charges variables.

La distinction entre les charges indirectes et les charges directes n'est pas plus claire. Suivant la finesse du système d'information, une charge pourra être considérée comme indirecte sans intervention de la relation technique effective entre la charge et le destinataire de la charge. La comptabilité générale, ne saisissant ni prix unitaire ni quantités, agrège les charges par nature. Si le système de comptabilité analytique n'est pas en amont ou en parallèle, il est à craindre que bien des charges directes ne soient traitées comme des charges indirectes. Ce phénomène est aggravé par la comptabilité analytique, qui tend à négliger l'importance des coûts des centres d'analyse pour se préoccuper quasi exclusivement du coût des produits. Cette vision du produit, ou déformation de la comptabilité analytique qui ne voit que les produits comme cause de charges, conduit actuellement à classer dans les charges indirectes, pour l'essentiel traitées comme fixes, la quasi-totalité des charges autres que les consommations et la main-d'œuvre productive. Cela ne favorise ni l'exactitude des calculs de coûts de revient ni le contrôle des charges.

La précarisation des catégories élémentaires de coûts ne peut que se retrouver au stade des calculs de coûts ultérieurs, quels qu'ils soient. La baisse relative des charges variables et directes conduit à des marges contributives de plus en plus importantes. L'ampleur de la marge combinée au flou de la mesure fait courir des risques lors de son utilisation pour l'aide à la décision. Le coût complet traditionnel n'échappe pas à ces biais et l'incertitude sur sa grandeur peut devenir très importante dans la mesure où il n'est que le résultat de l'addition des charges élémentaires affectées ou réparties. Quant aux charges indirectes, exclues des coûts partiels, elles sont toujours réputées fixes même si paradoxalement il s'agit des postes de frais qui croissent le plus vite dans les entreprises.

Ainsi, variables ou complets, les coûts unitaires ne sont plus fiables. Ils ne jouent plus leur rôle d'indicateurs pour les décisions managériales. C'est donc à une défaillance générale du système de coûts que nous assistons actuellement dans les entreprises industrielles.

Pendant les années 70. avec le développement du contrôle de gestion, on avait penser obvier à l'inconvénient des répartitions en remplaçant la méthode du coût complet par celle du coût variable ou par celle du coût direct. Cette dernière paraissait mieux adaptée aux travaux de prévision et plus pertinente pour la décision. Aujourd'hui, l'importance relative des charges indirectes est telle que cette variante devient aussi inadaptée. Nous nous trouvons donc dans une situation paradoxale. D'un côté le coût de l'information technico-comptable est de plus en plus faible et son délai d'obtention plus court, d'un autre côté nos modèles d'analyse devenus caducs nous empêchent de tirer parti de ces possibilités. Certes, l'inadaptation n'est pas totale, le coût complet satisfait toujours la demande des administrations, et le coût variable réduit à la matière est sans doute bien adapté aux besoins de la gestion de production. Mais globalement, le système de coûts se trouve exclu du domaine des outils de contrôle. Il n'est plus qu'un appareillage de répartition des charges sur les produits, mais en aucun cas un outil de gestion de ces charges. Pour qu'il retrouve son efficacité, il doit se réadapter aux besoins de la décision stratégique.

La révision du coût complet et la notion de coût marginal à long terme

Si l'on accepte ce qui vient d'être dit, on conviendra que, par rapport aux quatre objectifs que l'on assigne généralement aux systèmes de coûts, deux aspects sont totalement ignorés. Ces quatre objectifs sont, rappelons-le: mesurer les stocks, contrôler les opérations, mesurer les performances et aider à la prise de décision. Coût complet et coût variable ou direct permettent de répondre aux deux premières attentes. Il n'entre pas dans l'objet de cet article d'examiner les conditions de contribution du système de coût à l'évaluation des performances. Reste de ce fait à traiter de la pertinence du système de coût relativement au problème de l'aide à la décision. Pour ce faire, nous sommes conduits à distinguer les besoins suivant le type de décision. La typologie classique en la matière sépare les décisions tactiques des décisions stratégiques.

La décision tactique ne remet pas en cause la structure. n'a qu'un impact limité dans le temps et est prise à un échelon peu élevé de la hiérarchie. Ce type de décision peut de ce fait être valablement argumenté par le coût marginal, qui se confond suivant le cas avec le coût variable ou avec le coût direct.

Le problème de l'argumentation de la décision stratégique est autre. Nous devons cette fois documenter le coût d'une action susceptible d'avoir une influence sur la structure et se répercutant sur plusieurs exercices. Rien, dans le système actuel de comptabilité analytique, ne peut servir de base à ce type de décision. Si l'on veut rester dans le domaine de la rationalité économique, c'est en effet le coût marginal à long terme qui nous serait utile. Or un tel coût est étranger à la vision du système de comptabilité analytique, borné sur l'exercice depuis son bouclage sur la comptabilité financière. C'est une estimation du coût variable à long terme dont on a besoin dès lors que l'on se lance dans l'étude de la rentabilité des investissements, des mises en marché ou des retraits, et même dans les négociations tarifaires.

Pour toutes ces décisions, il importe de pouvoir non pas répartir — les Américains disent attacher — les charges indirectes aux produits, mais de disposer d'une base de gestion des activités à l'origine de ces charges. Une mesure arbitraire nuit à la qualité de la décision car le mécanisme de son calcul n'établit pas une relation fine entre les charges et les éléments inducteurs de celles-ci.

La nouvelle mesure doit répondre à deux exigences fondamentales. Le coût doit être aussi exhaustif que possible, s'apparentant ainsi à un coût complet. Il doit être réellement représentatif sur le moyen terme de l'évolution des charges

qui le composent. C'est à ce prix qu'il méritera sa dénomination et que, bien calculé, il offrira une sécurité d'appui pour la décision stratégique. Pour cela, une précision excessive est inutile. Le problème n'est pas de savoir quels seront les coûts exacts demain ni d'avoir un coût au centime près aujourd'hui, mais de disposer aujourd'hui, pour envisager les décisions qui influeront sur le niveau des charges de demain, d'un ordre de grandeur de coût significatif.

Cela suppose de trouver le lien qui unisse le plus directement possible, sur le moyen terme, les charges indirectes aux produits. La réponse à cette question passe par l'examen critique des méthodes actuelles d'allocation proposées par les systèmes normalisés ou pratiquées par les entreprises. Elle implique également de s'interroger sur l'intérêt de tout répartir, comme dans le coût complet. Le coût marginal (ou variable) à long terme ne comprend évidemment pas les charges fixes sur le même horizon. Encore faut-il être capable de bien les isoler.

L'examen attentif de chaque poste de charges accompagné d'une interview en profondeur des acteurs principaux, de manière à déterminer les invariants de base, constitue une voie possible. Laissant de côté ce problème des charges fixes à long terme, nous examinerons plus en détail dans ce qui suit les méthodes d'allocation des charges variables sur la longue période.

2. Quelle méthode de répartition des charges ?

Les pratiques de répartition des charges indirectes actuellement mises en oeuvre pour les calculs de coûts complets de court terme sont-elles valables? Pour répondre à cette question, il faut examiner à la fois la nature des critères de liaison proposés et leur nombre, afin d'aboutir au système le plus efficace tout en restant d'un coût raisonnable.

• Le choix des indicateurs d'activité

C'est un sujet difficile à aborder car les pratiques des entreprises sont anciennes et persistantes. Les indicateurs traditionnels de répartition des charges indirectes sont des indicateurs de niveau d'activité du type heures de main-d'oeuvre directe, volume de matières travaillé, chiffre d'affaires, ou un indicateur de consommation de charges comme le total des charges directes. Les ouvrages de comptabilité analytique présentent généralement des sections homogènes ventilées sur les produits chacune par une unité d'oeuvre différente. Cette vision, conforme à l'esprit de la méthode, est dans la majeure partie des cas dégradée. Les entreprises n'utilisent généralement qu'une seule unité d'oeuvre: les heures de main-d'oeuvre directe. Comme la main-d'oeuvre directe est de plus en plus minoritaire dans les postes de charges, l'utilisation de cette base d'allocation, dans les environnements fortement consommateurs de frais généraux. est devenue inadaptée.

L'inversion dans le temps de la structure des coûts industriels est un fait historique. Il y a près d'un siècle, les frais généraux représentaient 50 à 60 % du coût de la main-d'oeuvre directe. Aujourd'hui, la plupart des entreprises ont des taux de frais généraux largement supérieurs. Des taux de 400 à 500 % sont très courants, et dans l'industrie des composants ils dépassent même 1 000 %. Dans ces conditions, répartir des frais généraux à l'aide d'une base de répartition reposant sur un facteur de moins en moins représentatif de la valeur créée par l'entreprise constitue un choix délibéré d'organisation de l'inexactitude dans le calcul du coût de revient des produits.

L'exemple suivant illustre une situation courante qui consiste à affecter les frais généraux industriels à un centre de frais généraux puis à les faire absorber par les produits au prorata de leur consommation en francs (ou en heures) de main-d'oeuvre directe. Avec un système traçant correctement les postes de frais généraux industriels aux produits, les coûts seraient les mêmes:

Ce taux, appliqué aux francs de main-d'oeuvre directe de chaque produit, conduit à des coûts de revient très différents:

L'erreur au niveau de chaque produit est d'au moins 64 %. La raison de cette distorsion tient au fait que le taux de frais généraux amplifie les écarts de main-d'oeuvre directe sans rapport avec la réalité. Ce procédé aboutit à un système de subventions croisées entre les départements et les produits. Et comme dans toutes les grandes organisations, la structure fonctionnelle et le poids de la division du travail aboutissent à des ensembles cloisonnés qui ignorent tout ou presque de ce que font les ateliers, les services ou les divisions voisins.

Ce système, qui fausse les bases de calcul des prix de vente, conduit à de mauvaises décisions concernant l'arrêt de fabrication, la promotion de certains produits, et à de pauvres choix en matière d'investissement.

Aussi trouve-t-on des projets d'automatisation justifiés par des réduction des coûts en main-d'oeuvre directe qui n'ont entraîné aucune réduction des coûts totaux, ce qui constituait pourtant l'objectif prioritaire. Cette illusion, qui consiste à croire que les coûts doivent baisser et la compétitivité s'améliorer parce que l'on réduit les frais de main-d'oeuvre directe, est très répandue. Des études faites par l'US Air Force ont montré que 75 % des programmes de réduction de coûts soumis par les fournisseurs de l'armée étaient centrés sur la réduction de la main-d'œuvre directe, bien qu'elle ne représente que 10 % du coût total. Par contre, la réduction des frais généraux n'est recherchée que dans 15 % des cas alors que ce poste atteint 35 % du coût total.

Dans l'exemple précédent, la distorsion constatée avec une procédure d'allocation spécifique du coût technologique s'explique par les rapports de consommation différents des frais généraux industriels par les deux produits. Il est facile d'éliminer cet effet indésirable en mesurant la consommation effective de chaque produit par une unité d'oeuvre appropriée, sans doute le nombre d'heures machines.

Bien qu'elles soient toutes confrontées à ce problème, on doit constater que peu d'entreprises ont modifié leurs procédures d'allocation. Certaines, conscientes des dysfonctionnements de l'allocation globale, ont renoncé à collecter séparément les coûts de main-d'oeuvre directe en les intégrant à des centres de coût recevant les frais généraux machines, la répartition du total étant faite ultérieurement à l'aide des heures machines. Quoique limitées, ces expériences, appelées à se développer, permettent de poser deux types de problèmes: tout d'abord, la collecte de l'information, et, ensuite, la validité de la nouvelle clé.

L'utilisation extensive des heures de main-d'oeuvre directe comme clé de répartition tenait pour l'essentiel à la disposition de l'information. Son remplacement par les heures d'utilisation des machines relève à peu près de la même logique. Les machines modernes disposent généralement d'horloges internes et de capteurs qui permettent aisément de collecter les temps d'utilisation. Tout se passe comme si les gestionnaires préféraient chercher des solutions là où elles sont évidentes plutôt que de procéder à une véritable analyse conduisant à une remodélisation du fonctionnement de l'entreprise.

La substitution des heures machines aux heures de main-d'oeuvre directe ne supprime généralement ni l'inexactitude ni les subventions croisées. Considérons un centre d'analyse opérationnel fabricant un même produit dans deux centres de coût différents. Le premier centre Cl comprend trois machines identiques pilotées par un seul compagnon. Le second centre C2 comprend une seule machine, identique à celles du centre Cl quant à ses possibilités. Elle est également pilotée par un opérateur. Le budget du centre d'analyse comprend 80 000 F de charges d'amortissements entièrement imputables aux quatre machines et 2 000 heures de main-d'oeuvre directe consommées de façon égale par les deux centres CI et C2. Comme chaque unité de produit utilise en fabrication une heure machine, la production globale s'élève à 4 000 unités. La charge d'amortissement par produit est de 20 F. Examinons les différentes procédures d'allocation envisageables. Nous disposons de deux clés possibles, les heures de main-d'oeuvre directe (HMOD) et les heures machines (HM), ces clés pouvant être utilisées pour répartir les charges entre les centres Cl et C2 et entre les produits. Cela donne quatre combinaisons possibles. résumées dans le tableau 1.

Comme le montre cet exemple, l'utilisation de la main-d'oeuvre directe après les heures machines dans la répartition secondaire donne des coûts exacts (cas 2) alors que celle des heures machines après les heures de main-d'oeuvre directe aboutit à des résultats inexacts (cas 3).

Cet exemple illustre les dangers de tout automatisme dans le choix des unités d'oeuvre. Le cas 2 utilisant la main-d'oeuvre directe, bien que donnant un coût exact, ne peut être recommandé car l'amortissement ne trouve pas sa causalité dans les frais de main-d'oeuvre directe. Or la mise en évidence de la causalité est le préalable à la connaissance de là loi de variation et donc du traitement des charges indirectes. On retiendra qu'il est extrêmement hasardeux de les relier aux heures de main-d'oeuvre directe comme aux heures machines par un quelconque coefficient de proportionnalité. Le chiffre d'affaires n'est pas meilleur, chacun sait qu'une baisse du tarif de vente n'a aucune influence sur les coûts de production.

Forts de ces remarques et conscients que l'un des aspects dominants de l'efficience est aujourd'hui le respect des délais et / ou le raccourcissement du cycle de production, certains auteurs ont suggéré de répartir les charges indirectes par le biais de la durée du cycle de production ou par la durée du cycle d'exploitation pondéré par le chiffre d'affaires de chaque produit. Ces propositions sont très intéressantes car elles renouent avec l'objet central de la comptabilité analytique, le contrôle de l'efficience. Mais elles ont deux inconvénients majeurs: leur coût de mise en oeuvre et leur incapacité à résoudre le problème des subventions croisées. La détermination de la longueur du cycle de production d'un produit suppose que l'on mette en place un système d'information assurant la traçabilité de chaque élément concourant à ce produit, que l'on détermine grâce à ce suivi la longueur du cycle de chaque composant et que l'on calcule pour finir la longueur du cycle du produit en se donnant une convention: moyenne pondérée ou cycle déterminé par la date attendue de l'événement ou la date au plus tôt de la tâche, suivant que l'on utilise une méthode d'ordonnancement de type PERT ou la méthode des potentiels.

Certaines industries comme l'aéronautique et le nucléaire ont adopté le concept de traçabilité en liaison avec le contrôle de qualité mais ne sont pas capables de connaître le cycle de production de chaque produit en raison de l'absence de gestion des dates par le système gestion. Celle-ci reste très coûteuse compte tenu de l'infinité de combinaisons possibles entre lots de dates différentes pour des appareils ou des installations qui comptent des milliers de composants. De plus, cette recherche semble vaine car, si elle paraît cohérente avec l'objectif de réduction des coûts et des délais, elle laisse entier un problème grave pour la connaissance des coûts: la subvention des grandes séries aux petites.

Cet effet pervers est commun à toutes les clés volumiques. Le coût de l'unité d'oeuvre est donné par la division du total des charges indirectes par le volume global des unités d'oeuvre. Pour faire apparaître un coût plus faible, il suffit d'agréger les frais généraux de deux lignes de production, l'une fabriquant des petites séries et l'autre des grandes séries. Le coût unitaire moyen se retrouvera à l'identique dans les deux types de production, quelle que soit la taille des lots. C'est cette pratique largement répandue qui est l'origine du transfert de charges des petites séries vers les grandes. Ce phénomène amène à se poser des questions sur l'intérêt de la substitution des heures machines aux heures de main-d'oeuvre directe. Certes, la substitution locale peut améliorer la qualité de l'information, mais en aucun cas le passage pur et simple des heures de main-d'oeuvre directe aux heures machines n'améliore fondamentalement le système global.

Il faut sans doute relativiser chaque unité d'oeuvre et surtout ne pas chercher à allouer des charges administratives à l'aide de clés qui ne sont pertinentes que pour les charges indirectes d'atelier. Pour les charges administratives, et d'une

manière générale pour le tertiaire industriel, les approches traditionnelles sont insuffisantes. Pour tenter de résoudre le problème, il faut examiner le travail réel de chaque service, et, à l'intérieur de chaque service, de chaque agent. Ce type d'étude tend à montrer que pour l'essentiel ces services non directement productifs, suivant l'expression traditionnelle, sont occupés au traitement de l'information nécessaire à la gestion de la complexité croissante de l'entreprise. Miller et Vollmann ont établi une première classification de ces opérations inductrices de frais généraux industriels. D'après ces auteurs, les informations traitées appartiennent à quatre familles d'opérations:

— les opérations logistiques: réquisition, exécution et confirmation des mouvements matières. Ces tâches concernent le personnel non productif d'atelier ainsi que le personnel des services de réception, d'expédition, de saisie et de traitement des données et la comptabilité.

— les opérations d'équilibrage des processus: réaliser l'équilibre entre l'offre de ressources — matières. main-d'oeuvre, capacité disponible — et la demande. Les personnels des services d'achats et de planification des approvisionnements, de contrôle de la production, les services de gestion des ressources humaines, la planification, les bureaux d'études et l'ordonnancement sont impliqués dans ces opérations.

— les opérations cherchant à contrôler et à améliorer la qualité: s'assurer que l'exécution des travaux et de la production en général est conforme aux normes et spécifications définies. L'ingénierie indirecte, le contrôle de la qualité, le personnel d'approvisionnement sont en charge de telles opérations.

— les opérations de mise à jour: modifications des produits, des plannings, des standards, des procédures, des spécifications des matières utilisées. Elles impliquent le travail des ingénieurs qui contrôlent la production et la qualité de même qu'une part des efforts des services d'achats, de contrôle des matériaux, de saisie et d'exploitation des données.

Cet examen du contenu des activités de travail indirect permet de trouver, du moins sur le long terme, une relation entre le montant de ces frais et la production réalisée. On a là une base objective pour la répartition de ces charges et pour le calcul du coût variable à long terme des produits.

L'observation sur site permet de se rendre compte que pour l'essentiel ces transactions trouvent leur origine dans la complexité requise de la production et des produits, donc dans les multiples prestations à effectuer sur eux et leurs composants, plutôt que dans la taille des séries et le nombre d'unités produites. La loi de variabilité de ces charges est ainsi liée au nombre de ces transactions, lesquelles sont indépendantes du volume produit. Ainsi, l'effectif du service des expéditions dépend du nombre de lots diversifiés expédiés et non du nombre de produits, très variable. contenu dans chaque lot. De même, le coût de contrôle de la qualité dépend du nombre de prélèvements pour vérifications, généralement proportionnels au nombre de lots. Les charges du service des méthodes sont dans une large mesure proportionnelles au nombre de références fabriquées et non au nombre de produits. Le coût de fonctionnement du système informatique peut valablement être proportionnalisé au nombre total de transactions réalisées dans l'entreprise: ordres de fabrication, modifications de gamme, modification du plan de production, nombre de factures, nombre d'écritures de paye, etc.

Cette analyse fine des charges indirectes présente un double avantage. Tout d'abord, elle conduit à décrypter le fonctionnement de l'entreprise en termes d'activités et non de charges. Ensuite, elle permet la ventilation de ces activités sur les produits sans encourir l'inconvénient des clés volumiques, les subventions croisées.

Prenons, à titre d'illustration, l'exemple d'une société fabriquant deux produits PI et P2 en même quantité —100 000 par an — mais en séries de tailles très différentes. Le produit PI est fabriqué en 1 0(X) séries de 100, le produit P2 est fabriqué en 100 séries de 1 (X)0 unités. Chaque lancement d'une nouvelle série exige une opération de mise en place et de réglage de machines comprenant des vérifications et des tests de plusieurs équipements, qui en moyenne durent 2 heures. Au total, cette opération consomme 2 2(X) heures ((1 (XX) + 100j 2) pour un coût total de 396 000 F.

Si l'on utilise une clé de répartition volumique comme le nombre de produits fabriqués, la part des frais généraux de réglage absorbés par PI et P2 sera la même —198 000 F — car les deux produits sont fabriqués en 100 000 exemplaires. Le coût de réglage par produit est de 1,98 F. Ce coût ne reflète pas le déséquilibre de consommation des ressources de réglage qui ont été nécessaires pour produire PI et qui sont dix fois supérieures à celles consommées par P2 en raison du nombre respectif de séries. Pour obtenir le coût exact supporté par chaque produit, il faut passer par l'évaluation du coût de l'activité consommée et par la consommation effective de chacun des produits (cf. tableau 2).

Cette méthode permet de calculer le coût de réglage du lot de produit, et non d'une unité de produit. C'est le nombre de lots qui explique l'activité de 2 200 heures. Et tout accroissement du nombre de lots pour répondre à une diversification de la production augmentera la consommation de ressources par cette activité de réglage. Par contre l'augmentation de volume produite par un accroissement de la taille des lots laissera le volume de l'activité, et donc son coût, inchangé. L'information de gestion pertinente est donc bien le coût du lot, le passage au coût du produit se faisant sur une base saine.

Pour les frais généraux industriels, la méthode ouvre la voie à des pistes de recherche très fécondes sur les mesures possibles de répartition des charges indirectes et débouche sur une analyse de la cause des frais généraux. Ceux-ci apparaissent alors dus à de nombreux facteurs de complexité, complémentaires ou alternatifs, relatifs au nombre d'unités produites: complexité de conception du produit, complexité due à la variété des modèles de la gamme, niveau d'automatisation, performances des équipements, variété des technologies et des modes de collecte de l'information...

Poursuivant dans cette voie, certains auteurs ont commencé à rendre opérationnelle la classification de Miller et Vollmann en tentant de ventiler les frais généraux industriels par nature de frais en ordre d'importance, puis en étudiant

leur facteur de causalité à l'aide de la corrélation de rang, en utilisant à côté des clés volumiques classiques des clés représentatives du nombre de transactions. Ainsi, Foster et Gupta ont étudié par questionnaire et observation directe les frais généraux de 37 usines d'une société multinationale de l'industrie électronique. Cette étude fait apparaître, à côté des bases de répartition classiques, de nouveaux inducteurs de coût comme le nombre de pièces actives, le nombre de postes de frais de fabrication, le nombre d'ordres mensuels de fabrication. Il reste à déterminer le niveau de finesse auquel on doit descendre pour gagner en information tout en restant dans des limites de coûts acceptables.

Combien en retenir

Cette question recouvre en réalité deux directions d'investigation. D'une part. il s'agit de déterminer la variété nécessaire et suffisante pour obtenir des coûts pertinents. D'autre part, il faut s'interroger sur la procédure à mettre en oeuvre lorsque les charges, bien que variables sur le long terme, n'en sont pas moins indirectes aux produits. Doit-on dans ce cas utiliser une procédure à la française avec déversement, ou est-il possible d'utiliser une liaison indirecte aux produits pour la répartition?

Le problème de la détermination du nombre de clés de répartition se pose dès que l'activité visée est composite et les produits concernés multiples. Il est possible de mettre en lumière trois types d'effets nuisibles à la qualité de la répartition et donc des coûts qui en résultent.

— Effet de diversité de consommation: il se manifeste quand les produits consomment les ressources de plusieurs activités dans des proportions variables. Dans ce cas, l'utilisation d'une clé unique conduit à faire un calcul de coût unitaire moyen d'activité. Ce coût moyen est ensuite multiplié par la consommation effective de chaque produit.

Deux produits A et B subissent un contrôle terminal avant expédition. Les quantités relatives aux deux produits sont les mêmes (100), le coût horaire du personnel réalisant les deux opérations de contrôle et d'expédition est identique. Mais le produit A nécessite une heure de contrôle par lot alors que le produit B en nécessite cinq. Enfin, les deux produits consomment le même temps de l'activité d'expédition. Le tableau 3 donne le coût des produits qui résulterait de l'utilisation de clés de répartition distinctes pour chaque activité: le temps de contrôle et le temps d'expédition.

Si l'on utilise les heures d'expédition pour la répartition des heures de contrôle. chaque produit se verra imputer 0,03 heure de l'activité de contrôle (6 / 2(X)). En conséquence, le produit A se voit pénalisé de 0,02 heure et le produit B bénéficie d'une subvention de 0,02 heure, soit 2 F par article. Ce premier effet se traduit par une subvention des petits consommateurs aux gros consommateurs.

Il est donc recommandé de diversifier les clés de répartition dès lors que les consommations d'activités par les produits sont significativement différentes.

— Effet de coût relatif des activités: le plus souvent, le coût des activités diffère. L'importance de la subvention par unité de produit dépend alors du coût de l'activité mal répartie. Modifions l'exemple précédent (cf. tableau 4) en ajoutant comme hypothèse un coût de 500 F par heure de contrôle et de 100 F pour l'heure d'expédition.

Si comme précédemment nous conservons les heures d'expédition comme clé de répartition, cela aboutit à imputer aux deux produits le même montant de charges de contrôle, soit 15 F par article: (1 500) + (5 500) / 200. Le produit A se trouve encore pénalisé (de 10 F), et le produit B avantagé d'autant. On notera que la mesure ainsi réalisée intègre l'effet de diversité de consommation et celui de coûts d'activités différenciés. Ces deux effets peuvent s'opposer si le rapport de consommations est inverse du rapport des coûts. ils s'amplifieront ou se neutraliseront suivant que les écarts de consommations sont de même sens ou de sens inverse aux écarts de coûts.

— Effet de taille des séries: reprenons l'exemple initial en introduisant des tailles de séries différenciées (cf. tableau 5). Le produit A est réalisé en lots de 5 unités et le produit B en lots de 50 unités.

Le coût global s'établit dans ce cadre d'hypothèse à 23 000 F: (100 F* 100) + (100 F*20) + (100 F. 100) • (100 F*2*5).

En conservant les heures d'expédition comme clé de répartition, le coût de A s'élève à 115 F alors que son coût effectif est de 120 F. Cette fois, nous mettons en évidence une subvention des grandes séries en faveur des petites séries. Le coût du produit B ressort à 115 F au lieu des 110 F effectifs.

Dans la réalité, ces trois effets se combinent. Et il est difficile de prévoir à l'avance le sens des distorsions qui interviendront dès lors que la diversité des produits, des tailles de séries et de coûts d'activités s'accroît. Le lecteur pourra reprendre l'exemple précédent en combinant les trois effets, il constatera alors que le produit A bénéficie au total d'une subvention de 25 F par produit. Comme il n'y a que deux produits, B supporte cette subvention et se voit imputer un coût majoré de 25 F. La conclusion qui s'impose est donc de diversifier les activités en fonction du taux d'erreur accepté de manière à limiter ces effets dommageables à la connaissance des coûts. Ces trois effets suffisent à disqualifier tous les modèles de répartition qui ne font appel qu'à une ou deux clés de répartition pour l'ensemble des charges.

De cette étude des mécanismes de distorsion des coûts unitaires par les procédures comptables actuelles, nous déduisons quelques voies d'amélioration. Tout d'abord, les centres d'analyse doivent être diversifiés pour mieux prendre en compte la diversité effective des activités réalisées au sein de l'entreprise. Ensuite, le produit doit cesser d'être le seul réceptacle des coûts issus des centres d'analyse. Cela conduit à envisager trois niveaux d'affectation des charges, correspondant chacun à un mode de consommation des ressources mobilisées par les activités: le produit, le lot et le volume.

Ce n'est que sur une telle base et en tenant compte ensuite des spécificités du processus de production que le système d'information pour la gestion pourra à nouveau produire des informations susceptibles de contribuer efficacement à la prise de décision, que celle-ci concerne le court ou le long terme.

Coût complet à base d'activités: une étude comparative

La comptabilité à base d'activités (Activity based costing) suscite un très grand intérêt dans tous les pays industrialisés à l'exception semble-t-il de la France. Cette situation trouve sans doute une bonne part de son explication dans l'existence, dans notre pays, d'une procédure relativement sophistiquée de calcul des coûts de revient au regard du direct costing anglo-saxon. Une lecture rapide des textes américains permet en effet d'imaginer que les chercheurs d'outre-Atlantique viennent de découvrir avec 50 ans de retard le moyen de calculer un coût complet satisfaisant en s'appuyant sur la notion d'activités, notion qui est présente dès l'origine dans les sections homogènes. Si, sur le plan strictement théorique cette vision peut se défendre, il en est tout autrement sur le plan pratique. Les entreprises industrielles des années 90 continuent d'utiliser les mêmes méthodes qu'il y a 20 ou 40 ans pour la répartition des charges indirectes. Ces dernières sont toujours accumulées dans des centres de responsabilité alors qu'ils ont perdu, dans la très grande majorité des cas leur caractère homogène. Mais le plus grave c'est que le système ne s'est pas adapté à l'évolution de la structure des coûts. La main-d'oeuvre directe de production a vu son poids dans le coût global décroître très rapidement et ne représente plus aujourd'hui que 10 à 15 % en moyenne des coûts industriels. Parallèlement les charges indirectes se sont accrues très rapidement. Non seulement elles sont largement supérieures à la main-d'oeuvre directe mais elles déterminent pour une large part le montant et la productivité de cette dernière (service des méthodes, de l'industrialisation, de l'ordonnancement, de la R-D, etc.). Cela n'empêche pas les entreprises de continuer à répartir les charges indirectes en utilisant comme unité d'oeuvre les heures ou les francs de main-d'oeuvre directe. Cette pratique non seulement ne respecte en rien la causalité que le système de coûts est censé traduire mais de plus elle introduit des distorsions importantes entre les produits. Ces distorsions trouvent leurs sources dans la consommation différenciée d'activités elles-mêmes différenciées mais regroupées au sein d'un seul centre d'analyse. Ce phénomène peut être aggravé par l'existence de séries de tailles différentes, les grandes séries subventionnant les petites.

Enfin rappelons que les produits fabriqués en séries de plus en plus petites pour satisfaire au juste à temps sont également de plus en plus différenciés sur la base des demandes explicites de la clientèle ou pour attaquer des segments de plus en plus étroits du marché. Il faut de ce fait que le système de coûts puisse aisément traduire cette multiplicité d'options possibles pour les produits et non plus calculer un coût unique par famille. C'est pour tenter de répondre à toutes ces questions qu'une nouvelle modélisation de l'entreprise a été développée sur la base des activités effectivement réalisées et non plus sur la seule base des centres de responsabilité. Le passage de cette modélisation à un nouveau système comptable repose sur la constatation que ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais les activités. Les activités étant elles consommées par les produits, non plus sur une seule base volumique mais sur une triple base: une base fixe liée à l'existence même du produit, une base proportionnelle aux lots traités et une base toujours liée au volume produit ou vendu. On notera également que dans cette nouvelle approche le produit n'est pas le produit final mais un élément ou sous-ensemble, le produit final n'étant qu'un assemblage particulier de sous-ensembles.

L'exemple qui suit, volontairement simplifié, a pour ambition d'illustrer de manière aussi simple que possible le calcul du coût complet d'un produit suivant la méthode traditionnelle et suivant la nouvelle démarche reposant sur l'analyse des activités.

Les données techniques

Celles-ci sont issues du système de gestion de production et se composent de deux documents. Le premier est la nomenclature technique donnant la composition du produit final en termes de sous-ensembles et les sous-ensembles en terme de matières et de composant achetés ou sous-traités. Le second document est la gamme de fabrication qui donne, pour chaque opération nécessaire à l'élaboration du produit, les temps opératoires ainsi que les équipements utilisés. On peut aussi repérer sur ces documents la taille théorique des lots de fabrication ainsi que le temps de préparation des équipements pour, le changement de fabrication. Enfin, la section comptable de rattachement de chaque opération figure sur la gamme opératoire.

Le coût complet traditionnel

Le passage de ces documents de gestion de production au coût du produit suppose la valorisation des matières et composants achetés, cela est réalisé à partir du fichier correspondant qui contient les prix unitaires. Il reste pour obtenir le coût de revient à valoriser les opérations internes. Pour cette opération il serait possible de valoriser d'une part la main-d'oeuvre directe et d'autre part les unités d'oeuvre consommées par chaque produit. Mais comme dans cette entreprise l'unité d'oeuvre, l'heure de main-d'oeuvre directe, est identique pour tous les centres principaux on aura

recours à la notion de taux de l'heure chargée. Ce taux, différent pour chaque centre, est égal au taux de l'heure de main-d'oeuvre directe majoré du coût indirect horaire du centre. Il ne reste plus ensuite qu'à construire la traditionnelle fiche de coût de revient.

L'élaboration du coût de revient à base d'activités

L'élaboration peut se décomposer en quatre phases qui seront étudiées successivement: l'analyse des activités, la recherche des inducteurs de coûts, la détermination des centres de regroupement et le calcul du coût unitaire des inducteurs enfin le calcul du coût des composants et du produit fini.

L'analyse des activités

Il s'agit ici de construire une matrice où les colonnes sont constituées des actuels centres d'analyse et où les lignes représentent les activités repérées au sein de ces centres. L'analyse se fait généralement sur la base d'entretiens avec les différents responsables. Le degré de finesse d'analyse dépend à la fois de l'exactitude recherchée et de la capacité à caractériser l'activité par un volume. Ce travail est présenté ci-dessous. Le coût total de chaque centre d'analyse est ventilé entre les activités sur la base d'une étude des pièces comptables. Les charges affectées aux activités sont directes par rapport à ces dernières.

La détermination des inducteurs de coûts

La phase suivante est la plus importante. C'est celle qui permet de retrouver une causalité entre la consommation de ressources dans l'entreprise et une notion de production. Mais contrairement à ce qui se passe dans la démarche traditionnelle cette production n'est plus constituée par les produits finis mais par la production de chaque activité. Cette production pourra être des heures machines, des tonnes de matières, et des heures de main-d'oeuvre comme par le passé, mais elle pourra aussi être spécifique à chaque activité de nos anciens centres d'analyse. Dans ces derniers la production prend généralement la forme d'une transaction: logistique (réception, mouvement, etc.), d'équilibrage (ordre de fabrication, affectation de personnel, etc.), de contrôle (de qualité, de conformité, etc.) ou de mise à jour (comptabilité, informatique, etc.).
La mise en évidence des activités doit aller de pair avec la définition de ce qui cause cette activité et c'est cette cause qui sera érigée en inducteur de coût. Par exemple l'activité gestion des réceptions trouve son origine dans le nombre de réceptions et non pas dans le tonnage réceptionné ou dans le montant des achats. C'est donc le nombre de réceptions qui sera retenu comme inducteur de coût pour cette activité. La difficulté est moins dans l'identification de l'inducteur que dans la capacité à mesurer son volume. Les systèmes d'information actuels maîtrisent bien tout ce qui est volumique — lié au volume de produits fabriqués ou vendus — mais ignorent généralement tout des transactions. L'expérience montre toutefois que cette information sur les transactions soit existe en dehors du système d'information central, soit peut être obtenue par quelques modifications mineures du système en place. Ce point présenté quelquefois comme un obstacle à la mise en place d'une comptabilité à base d'activités est plus un prétexte pour le maintien du statu quo qu'un obstacle infranchissable.

La détermination des centres de regroupement et le calcul du coût unitaire des inducteurs

La recherche des inducteurs pour chacune des activités va très rapidement montrer que certaines activités disséminées dans des centres d'analyse divers obéissent en réalité au même inducteur. Le nombre de lots de fabrication explique l'activité d'ordonnancement. Si par ailleurs l'activité de contrôle de qualité s'explique par l'existence d'un contrôle par lot, on pourra regrouper ces deux activités au sein d'un même centre et ramener le coût global au nombre de lots. Cette recherche va mettre en évidence les chaînes de causalité au sein de l'entreprise améliorant ainsi la représentation de celle-ci dans le modèle servant de base au calcul des coûts.
Le nombre de centres de regroupement va dépendre de l'exactitude recherchée et de la complexité de l'organisation à représenter. Au minimum on doit voir apparaître à côté des centres de regroupement à caractère volumique (machines, main-d'oeuvre directe et consommations), un ou quelques centres de regroupement à caractère non volumique. Dans l'exemple ces derniers sont au nombre de 9 et se subdivisent eux-mêmes en deux catégories.
Certains regroupent des charges qui varient en proportion des lots traités, d'autres sont des charges indépendantes aussi bien du volume produit que du nombre de lots — c'est par exemple le cas des dossiers techniques qui sont spécifiques à chaque produit fini — et sont traitées comme des charges fixes au produit.
Une fois le travail de regroupement réalisé et le volume de l'inducteur mesuré, il ne reste plus qu'à faire le rapport entre les charges regroupées et ce volume pour obtenir le coût unitaire de l'inducteur. Ce coût unitaire s'apparente au coût de l'unité d'oeuvre, mais le lecteur aura noté des différences profondes dans son obtention: absence de distinction entre auxiliaire et principal, absence de déversements, abandon d'unicité de logique dans la relation au produit fini, retour à la notion de causalité.

L'élaboration du coût des sous-ensembles et du produit fini

Pour tenir compte du fait de la différenciation progressive des produits et donc de la production de sous-ensembles dans des proportions qui sont sans rapport avec celui des produits finis, il faut calculer le coût de ceux-ci en remontant chaque niveau de la nomenclature. A chaque niveau la démarche sera la même, on affectera des charges sur la base du volume fabriqué, du nombre de lots, l'ensemble majoré des charges fixes à ce niveau comme le coût de maintien de la référence dans le système d'information. Le coût global du sous-ensemble sera rapporté au volume fabriqué pour obtenir le coût unitaire. Ce dernier sera ensuite repris dans le sous-ensemble de niveau plus élevé et ainsi de suite jusqu'au stade du produit final expédié au client.
Dans l'ensemble une fraction des charges générales n'a pu être correctement analysée en terme d'activité (direction générale, amortissement des locaux administratifs, etc). Ce sont les seules pour lesquelles il a été conservé une démarche traditionnelle d'imputation avec comme clé, la valeur ajoutée.
La comparaison du coût complet obtenu par les deux méthodes est éloquente. D'un coût de 85 F, on passe à 179 F! L'analyse de l'écart fait apparaître que ce produit a deux opérations importantes sous-traitées. De ce fait il ne supporte pratiquement pas de charges indirectes, dans l'approche traditionnelle, puisque celles-ci sont allouées sur la base des temps de main-d'oeuvre directe. Or le fait de sous-traiter génère de très nombreuses activités réalisées dans les centres d'analyse (relations avec les fournisseurs, gestion de l'outillage, conseils techniques, ordonnancement, contrôle de qualité, etc). Ces activités qui sont retracées par le nouveau système conduisent au coût de 179 F, représentatif des consommations effectives des ressources de l'entreprise.
Il est évident que les distorsions observées le sont dans les deux sens et ce n'est pas l'écart instantané qui est important. C'est son utilisation dans le cadre de la gestion de l'offre de produits et dans le contrôle de la structure d'activités qui pourra contribuer à augmenter les performances des entreprises. Cette remise en cohérence activités-produits constitue l'apport fondamental de cette nouvelle approche du calcul des coûts des produits.

Les systèmes de coûts par activité; réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion

Les méthodes comptables traditionnelles en matière de calcul des coûts semblent aujourd'hui inadaptées aux nouvelles conditions de production et aboutissent presque toujours à une mauvaise estimation du coût unitaire des produits. Et les tentatives des directions pour contrôler l'évolution des dépenses par des procédés organisationnels — regroupement de services, coupes arbitraires dans les budgets, sous-traitance — se sont montrées sans grande efficacité pour réduire les coûts à long terme. Les auteurs proposent et appliquent à .un exemple concret un nouveau modèle de comptabilité des coûts par activité. Ils montrent en quoi cette approche met le calcul du coût des produits au service d'un contrôle de gestion efficace.

L'analyse stratégique entretient avec la comptabilité de gestion des rapports étroits. Le stratège a en charge l'élaboration des plans d'allocation de ressources à moyen et à long terme. Le contrôleur de gestion et le comptable de gestion construisent et maintiennent en état le système d'information qui produit les évaluations de flux de dépenses et de revenus afférents à ces plans. Ces informations portent autant sur les chiffres prévisionnels que sur les réalisations, sur les données physiques comme sur le niveau des dépenses, des profits, des coûts et des marges.
Dans les entreprises industrielles modernes à technologie intensive et soumises à une concurrence globale, il est de moins en moins facile de documenter les stratégies commerciales et la rentabilité des produits avec les évaluations de coûts fournies par les systèmes comptables conventionnels. Que ceux-ci fassent appel aux notions de coûts variables, de coûts directs ou de coûts complets, ils aboutissent dans la quasi-totalité des cas à de mauvaises estimations du coût unitaire des produits. Cela gêne les décisions de prix, de choix d'approvisionnement et de mix de produits.
Par ailleurs, les centres d'analyse, souvent érigés en centres budgétaires, trop agrégés, n'assurent plus la transparence nécessaire à la gestion des activités de l'entreprise. Cette carence est d'autant plus grave que les activités se diversifient et se multiplient au-delà des traditionnelles activités de production et de commercialisation.
L'ignorance par le système de contrôle de ces activités et de leur logique de fonctionnement réduit considérablement la capacité de maîtrise de la gestion de l'entreprise. Le contrôle des coûts largement agrégés et/ou arbitrairement répartis se substitue au contrôle des activités, qui sont la substance de l'entreprise alors que les coûts n'en sont que le reflet, actuellement détonné par le système conventionnel d'information.
Ainsi, faute de pouvoir apprécier par des mesures objectives le rendement des activités en utilité pour le consommateur, les directions tentent de contrôler l'évolution des dépenses par des procédés organisationnels. La fusion ou le regroupement de services, les coupes arbitraires dans les budgets ou l'autorisation donnée aux opérationnels de faire appel aux fournisseurs extérieurs plutôt qu'aux unités internes sont parmi les plus couramment utilisés. Ces procédés s'avèrent sans doute utiles pour faire des économies exceptionnelles, mais chacun sait leur faible efficacité pour réduire les coûts à long terme. Contenir les dépenses et réduire celles que l'entreprise ne peut se permettre réclame des instruments d'analyse pour les observer, et cela exige une adaptation des outils comptables.

La mesure du coût des activités représente un essai prometteur pour éliminer l'inexactitude et les dysfonctionnements des systèmes de coûts actuels, et pour donner aux cadres opérationnels les moyens d'exercer un contrôle effectif sur les opérations dont ils sont responsables. Cette nouvelle logique d'analyse doit se retrouver dans l'évaluation des coûts de produits.
Ces derniers ne doivent plus être considérés comme des entités indivisibles résultant des activités de l'entreprise, mais comme le résultat d'assemblages complexes de sous-ensembles réalisés pour satisfaire des segments de clientèle de plus en plus spécifiques. Leur coût de revient doit bien évidemment prendre en compte cette modification dans la conception de l'élaboration des produits. Pour ce faire, le système d'information donnera la priorité aux sous-ensembles et non au produit final, celui-ci pouvant résulter d'un assemblage personnalisé de sous-ensembles standards.
Les développements qui suivent tentent, en s'appuyant sur les outils disponibles, de montrer comment il est possible de reconstruire un système de coût pertinent adapté aux conditions industrielles des années 90.

I. L'INTEGRATION DU COUT DES ACTIVITESAU SYSTEME DE COUT DES PRODUITS

Le coût d'activité — c'est-à-dire d'une mission spécifique ou d'un ensemble de tâches de même nature accomplies en vue de l'élaboration d'un produit ou d'un service — est l'une des deux faces de la valeur ajoutée par l'entreprise, celle de la répartition. On retrouve donc cette notion dans les analyses qui se préoccupent de l'ajustement des coûts à la valeur obtenue du marché par la vente du produit.
En fait, cette notion de coût d'activité n'est pas nouvelle dans le champ de la gestion, mais, jusqu'à ce jour, elle n'a été exploitée que dans le domaine du contrôle de gestion, dans le cadre du système budgétaire ou seulement pour des objectifs partiels limités à une action particulière de diminution des coûts, comme l'analyse de la valeur.
Les utilisations du concept d'activité n'ont pour l'instant pas débouché concrètement sur une liaison opérationnelle avec le coût des produits. Cette liaison est pourtant nécessaire pour que la direction de l'entreprise puisse opérer simultanément des choix satisfaisants quant à la variété de ses activités et quant à la variété des clientèles satisfaites par des produits différenciés.

1. L'analyse des activités et l'analyse stratégique

L'analyse stratégique et l'analyse de la firme en termes d'activités ont été explicitement reliées récemment à travers les travaux de M. Porter qui a vu dans les nombreuses activités qu'une firme accomplit pour recevoir, fabriquer, distribuer et soutenir son produit la source de l'avantage concurrentiel. Chaque activité peut contribuer à la position relative de la firme en termes de coûts et créer une base de différenciation par rapport à la concurrence. L'analyse de la coordination et de la coopération des activités de l'entreprise débouche sur le concept de chaîne de valeur. Celle-ci se compose de l'ensemble des activités créatrices de valeur et de la marge. La marge est la différence entre la valeur que le client achète à l'entreprise et le coût des activités créatrices de valeur que l'entreprise a engagées pour la mise du produit à la disposition du client.
Comme le montre la figure 1, deux grandes catégories d'activités sont distinguées: les activités de soutien et les activités principales. Le comptable retrouve là la distinction classique entre centres d'analyse auxiliaires et centres d'analyse principaux. Mais ce que l'auteur souligne et qui n'est malheureusement pas pris en compte par les procédures traditionnelles de calcul de coûts, c'est que les activités de soutien sont créatrices de valeur. Elles le sont même doublement. On y rencontre les mêmes sous-activités que dans les activités principales, notamment des sous-activités directes (c'est-à-dire impliquées dans la création de valeur pour le client). Mais, de plus, elles sont indispensables à l'efficacité des activités principales. Ainsi, tous les services — logistique, achat, gestion de production, service expédition — qui assurent le respect des délais sont devenus aujourd'hui des éléments essentiels à la création de valeur pour le client. On comprend dès lors tout l'intérêt qu'il y aurait à repérer précisément dans la structure du système d'information de l'entreprise ces différentes activités constitutives de la chaîne de valeur. Mais la comptabilité n'est pas organisée pour cela et les activités sont rarement intégrées dans les nomenclatures comptables. Ces dernières rassemblent des activités aux technologies différenciées et distinguent des coûts qui relèvent d'une même activité. Plus grave encore, la comptabilité a tendance à regrouper les activités indirectes sous la rubrique frais généraux, ce qui occulte leurs coûts et leurs contributions à la différenciation.
C'est donc à une remodélisation de la firme qu'invite cette analyse, afin de construire le support informatif nécessaire à la tâche du stratège. Pour cela, il faut isoler les différentes activités et décomposer les mécanismes économiques sur lesquels elles reposent, pour ensuite les maîtriser dans le cadre d'un plan stratégique.
Cette recherche est évidemment plus ambitieuse que les efforts de modélisation souvent centrés sur la gestion courante qui sont réalisés dans la pratique, mais elle n'est ni plus difficile ni plus coûteuse. Nous le montrerons, elle s'impose comme une voie de passage obligatoire pour améliorer la qualité des décisions s'appuyant sur la rentabilité des produits.

2. L'analyse des activités et le contrôle de gestion

Les activités constituant la substance de l'entreprise, elles n'ont jamais été ignorées du contrôle de gestion. Mais celui-ci construit le système d'information qui correspond au modèle que la direction se fait de l'entreprise. Ce modèle a d'abord été un modèle s'appuyant sur les grandes fonctions, puis un modèle s'appuyant sur la notion de centres de responsabilités. Mais le changement n'est qu'apparent, ces derniers recoupant dans bien des cas les anciennes fonctions, par exemple l'administration, la distribution, l'approvisionnement, la gestion du personnel, la production. En fait, dans l'entreprise industrielle, il arrive très souvent que seule la fonction de production fasse l'objet d'une répartition pour la détermination des plans ou pour l'analyse et le contrôle. Dans un tel schéma, la notion d'activité est saisie très généralement par le volume de production, mesuré dans une unité physique ou monétaire. Mais l'ensemble étudié, bien que répondant à un besoin d'allocation décentralisé, demeure une macro-activité. Cette conception est tout à fait inopérante pour expliquer l'évolution des charges dès lors que l'organisation interne de l'entreprise atteint un minimum de complexité, c'est-à-dire développe des services dont le rapport avec le volume de production est difficile à cerner, bien que leurs contributions à ce dernier soient indiscutables.
C'est cette multiplication des services appelés tertiaire industriel qui a conduit les gestionnaires à étudier de manière plus précise ces activités nouvelles fortes consommatrices de ressources et au développement difficilement contrôlé, faute d'être intégrées au modèle de représentation de l'entreprise.
Le premier modèle qui a tenté d'intégrer explicitement une analyse des activités aux actions de contrôle de gestion de l'entreprise est celui de P. Pyhrr, connu sous le nom de budget base zéro (BBZ). Ce modèle, conçu et appliqué pour la première fois dans une entreprise de haute technologie très consommatrice en charges indirectes, proposait une reconstruction du budget des services fondée sur les activités individuelles regroupées pour les besoins de l'analyse en modules de décision. Chaque responsable décrivait les activités distinctes dans le domaine de délégation qu'était le sien puis établissait, en fonction de plusieurs niveaux de service possibles, une liste des moyens nécessaires. Ultérieurement, l'évaluation et le classement de tous les modules par l'analyse coût-bénéfice permettait à la hiérarchie d'allouer un montant de crédits à l'unité, compte tenu de l'objectif de service finalement choisi. On doit noter que les services ont été le champ d'essai naturel du BBZ, et notamment les secteurs où les budgets ne sont pas directement déterminés par les opérations de fabrication mais ont fréquemment un caractère discrétionnaire. Les dépenses de marketing, des services financiers, de contrôle de qualité, d'entretien, d'ordonnancement, du personnel, de recherche-développement, d'informatique se sont vu appliquer la méthode. Bien que tombé en désuétude dans les années 80, ce modèle a permis d'établir un lien entre les moyens alloués et les prestations offertes en contrepartie, ce qui est nécessaire à l'appréciation des résultats obtenus.
Cette même démarche se retrouve aujourd'hui avec une ambition réduite dans toutes les analyses des activités administratives au sens large, c'est-à-dire non directement liées à la production. Ces analyses ont pour objectif de déterminer la manière dont les ressources de l'entreprise sont consommées, non plus globalement mais de manière très fine. A quoi le personnel indirect passe-t-il son temps? Quelles autres ressources de la société engage-t-il pour chacune de ses occupations? Le résultat de ce type de recherche est l'établissement d'une relation, pour une activité individualisée au sein de l'entreprise, entre le volume produit, mesurable en unités physiques, et un montant de ressources consommées (par exemple le nombre de réceptions et de mouvements de matières premières dans le magasin de stockage des matières). Cette démarche révèle le lien de causalité précis qui existe entre la consommation de ressources et les différentes activités réalisées dans l'entreprise. Ce faisant, on aboutit à une nouvelle représentation de l'organisation qui tente de satisfaire à la loi de la variété requise, fondement de l'élaboration des systèmes de contrôle.
L'analyse stratégique et l'analyse des charges indirectes en termes d'activités convergent ainsi pour apporter au contrôle de gestion une vision étendue et plus exacte de l'entreprise. Mais celui-ci reste incomplet tant qu'il n'intègre pas la relation entre ces activités et les produits. C'est ce lien que nous allons maintenant préciser.

3. De l'analyse des activités à la notion de consommation de ressources

Les développements précédents ont conduit à justifier une décomposition de l'entreprise en termes d'activités. Celles-ci sont bien évidemment en très grand nombre et il n'est pas pensable d'établir une liaison entre chaque activité et les produits finis. Le coût du système serait exorbitant. De plus, il faut garder en mémoire l'objectif poursuivi: obtenir un système de coûts expliquant clairement la solidarité entre les coûts et les niveaux d'activité.
Cette dernière préoccupation conduit naturellement à la mise en cause de la distinction traditionnelle entre charges fixes et charges variables. Cette distinction, réalisée dans le cadre de l'exercice comptable. conduit à considérer les charges indirectes aux produits comme des charges fixes. Or l'expérience de ces dernières années ayant montré que ces charges sont celles qui progressent le plus rapidement, il y a là une contradiction qu'il convient de lever en élargissant l'horizon d'analyse.
Sur le moyen terme, la relation de causalité recherchée entre coût et activité devient plus claire, et, à l'exception de quelques rares postes. tous les coûts peuvent être considérés comme variables. Cette déconnexion de l'analyse du cadre de la comptabilité générale. outre qu'elle permet de modéliser le fonctionnement de l'entreprise de manière plus pertinente, est en cohérence avec le souci d'obtenir des indicateurs capables d'éclairer les décisions stratégiques.

Les activités classiques de fabrication nécessitent peu de réexamen. Dans l'ensemble, leurs coûts découlent du volume produit. Pour les autres activités, le changement est significatif. L'analyse par les transactions des activités de services faite par Miller et Vollmann constitue un progrès décisif. Désormais, les activités habituellement considérées comme indirectes peuvent être directement affectées aux produits en utilisant la notion de transaction.
Les transactions induites par les opérations de logistique, d'équilibrage des ressources et des emplois, de contrôle et d'amélioration de la qualité, de mise à jour des fichiers, des gammes et nomenclatures, peuvent être parfaitement codifiées et donner lieu à une mesure de volume, comme c'est le cas pour les opérations de fabrication. Ces nouvelles mesures des niveaux d'activité ne résolvent pas totalement le problème posé par le très grand nombre d'activités différenciées dont les coûts sont répartis dans les traditionnels centres d'analyses ou centres de responsabilité budgétaires. Elles permettent néanmoins d'atténuer la différence entre le traitement des activités principales et celui des activités de soutien.
Ici se pose le problème de l'agrégation des activités. Au lieu de regrouper celles-ci en prenant comme référence la structure de l'entreprise, nous proposons de revenir à la définition originelle de la section homogène: le regroupement des charges dont la variation est expliquée par le même facteur. Cette façon de procéder permet d'établir le chaînon manquant entre le contrôle de gestion qui s'exerce dans les centres de responsabilité et le calcul des coûts des produits, tout en conservant à ce dernier niveau la notion de causalité qui fait défaut dans les systèmes actuels.
Concrètement l'activité générale de tous les centres de responsabilité est ventilée en activités élémentaires (cf. figure 2), et pour chacune d'entre elles le facteur explicatif de la variation de sa consommation de ressources est isolé. Ce facteur est alors érigé en mesure de volume pour les prestations fournies.
La réalisation de ce travail va faire apparaître que dans divers centres de responsabilité on retrouve certains facteurs explicatifs identiques de consommation de ressources au sein d'activités élémentaires. Toutes ces activités sont alors réunies dans des centres de regroupement au sein desquels les modifications du montant des ressources consommées sont engendrées par un même facteur, que l'on désignera par le terme «inducteur de coût». A titre d'exemple, l'ordre de fabrication est la source de consommation de ressources dans le service informatique, dans le service logistique, dans les ateliers, dans le service de contrôle de qualité, etc.
L'expérience montre que le nombre de centres de regroupements nécessaires à une modélisation satisfaisante du fonctionnement des entreprises industrielles est relativement faible. On retrouve bien évidemment, comme inducteur l'heure de main-d'oeuvre directe, l'heure machine, les quantités ou la valeur de la matière, mais s'y ajoutent des inducteurs nouveaux comme le nombre d'ordres de fabrication, le nombre de références, le nombre de composants, le nombre de produits finis, le nombre de contrôles (cf. tableau 1).
Cette liste n'est ni normative ni limitative, elle dépend du contexte de chaque entreprise et des relations de causalité qui y auront été mises en lumière. Elle dépend également de l'arbitrage que la direction réalise entre le souci d'exactitude et le désir d'utiliser le nouveau système d'information pour orienter le comportement des acteurs au sein de l'entreprise et le coût du système.

II. VERS LA NOTION DE COUT STRATEGIQUE

L'analyse des activités telle que nous venons de l'examiner permet de comprendre l'évolution de chacune d'entre elles en s'appuyant sur la notion d'agent consommateur de ressources à l'intérieur de l'entreprise. Cette amélioration dans la modélisation du fonctionnement de l'organisation ne suffit pas à obtenir un coût de produit pertinent. En effet, les outils traditionnels de calcul de coûts reposent tous sur la notion de produit fini entièrement constitué. Or la complexité de l'entreprise, si elle est correctement traduite en termes d'activités, ne peut l'être en termes de production par la seule notion de produit fini. Ce dernier est le point terminal d'un processus complexe de fabrication de sous-ensembles standards, de sous-traitance et de montages de plus en plus personnalisés. Pour que le coût du produit final permette des décisions stratégiques opportunes tant dans le domaine des activités que des produits, il faut qu'il épouse cette complexité d'élaboration et qu'à chaque stade il rende compte de manière précise de la consommation des ressources de l'entreprise.

1. L'inadaptation des modèles conventionnels

Il ne nous paraît pas utile de revenir longuement sur l'inadaptation des modèles traditionnels d'analyse de coûts pour la préparation des décisions stratégiques. Quel que soit le modèle utilisé, celui-ci résulte d'un traitement des charges de l'exercice, dans la mesure où le système de comptabilité de gestion est bouclé sur le système de comptabilité générale. Cela aboutit à vouloir éclairer des décisions stratégiques par des indicateurs de très court terme, ce qui est peu cohérent.
Nous avons proposé dans le cadre de l'étude des activités d'élargir l'horizon d'analyse afin de remédier à ce premier handicap. De surcroît, les procédures actuelles de calcul des coûts sont focalisées sur le produit final. C'est sur la base de l'existence ou non d'une relation avec le produit final que les centres d'analyses sont classés en centres auxiliaires et centres principaux. L'essentiel des charges de tertiaire industriel se retrouve dans les sections auxiliaires, ce qui revient à poser qu'elles n'ont pas de lien avec le produit final. Le système aboutit ainsi à déconnecter ces charges, qui sont en forte progression, du produit final, opacifiant la structure de l'entreprise et rendant très délicate toute réflexion

d'ensemble qui engloberait produits et activités. On peut souligner tout particulièrement que ce système ne permet aucune appréciation réelle de la contribution des différentes activités à la constitution de la valeur du produit, favorisant ce que Miller et Vollmann ont appelé l'usine fantôme.
H nous semble également que ce procédé de calcul de coût, qui, en pratique, ignore les liens de causalité, explique pour une bonne part le poids des coûts cachés dénoncés par H. Savall. Ceux-ci ne sont-ils pas cachés tout simplement parce que le système conventionnel de coût ignore pour l'essentiel les liens de causalité réels qui existent entre les activités et les produits, interdisant tout contrôle dynamique activités-produits?
Au-delà de ces deux critiques, il faut rappeler l'existence des biais provoqués par l'utilisation sans précaution des unités d'oeuvre conventionnelles pour ventiler les charges indirectes sur les produits. Ces biais sont au nombre de trois et se combinent entre eux. Le premier est l'effet de diversité de consommation. Il se manifeste quand les produits consomment les ressources de plusieurs activités traitées dans un centre d'analyse unique, en proportions variables. Cet effet aboutit à faire subventionner les produits gros consommateurs par les produits petits consommateurs.
Le deuxième effet est dû au coût relatif des activités regroupées dans un même centre. Si les rapports de coûts sont de même sens que les rapports de consommation, cet effet amplifie le premier; dans le cas inverse, il l'atténue.
Le troisième effet est l'effet de taille des séries. Cette fois, ce sont les produits fabriqués en grandes séries qui subventionnent les produits fabriqués en petites séries.
L'existence de ces trois effets et la difficulté de prévoir le biais final milite en faveur d'une diversification des unités d'oeuvre et de la recherche d'une traçabilité des charges aux produits. Ce souci de traçabilité, de repérage de causalité, préside au choix de centres de regroupement tels qu'ils sont présentés plus haut, mais le progrès serait bien mince si l'on en restait au schéma traditionnel de calcul de coût car aucun des trois biais qui viennent d'être rappelés ne serait évité. Pour améliorer la pertinence des calculs de coût, il faut aussi développer un nouveau cadre de calcul.

2. Proposition pour un nouveau modèle

Le point de départ est fourni par le schéma de la figure 2. Les charges des centres d'analyses sont ventilées en activités élémentaires puis réunies dans des centres de regroupement sur la base d'inducteurs de coûts appropriés. L'évolution du volume de ces inducteurs explique la variation des ressources consommées par les activités sélectionnées. Un travail identique est à réaliser du côté des produits de manière à pouvoir établir le lien entre les centres de regroupement et les produits. La décomposition du produit doit rendre compte de sa complexité, qui tient à la fois à sa structure (variété et nombre de composants) et à son mode d'élaboration et de commercialisation (taille des séries, canal de distribution, types de contrôles, etc.).
Le coût unitaire du produit final (A) va résulter d'un empilement de coûts élémentaires correspondant aux consommations effectives de ressources par les activités regroupées à chaque stade de son élaboration.
Un sous-ensemble (i) consomme évidemment des ressources en fonction du volume produit (cf. tableau 2). C'est le cas pour la matière première et éventuellement pour la main-d'œuvre directe et les heures machines. Au-delà de ces consommations dites volumiques, ce sous-ensemble consomme des ressources chaque fois qu'il est mis en fabrication, et cela quelle que soit la taille des lots fabriqués. Apparaissent ici le coût des ordres de fabrication, le coût du contrôle de la qualité, si celui-ci est indépendant de la taille du lot, le coût des réglages de machines, etc. Enfin, ce sous-ensemble, du fait même de son existence, implique un certain nombre d'autres coûts qui sont indépendants à la fois du volume fabriqué et du mode de production. Ce sont les coûts de maintenance de son dossier technique, les coûts de stockage de sa nomenclature et de sa gamme de fabrication en informatique, etc.
Ces trois niveaux de consommation de ressources se retrouvent pour tous les sous-ensembles et regroupements de sous-ensembles jusqu'au produit final, qui n'est qu'un regroupement particulier de sous-ensembles (cf. tableau 3). C'est à ce dernier niveau que viennent se rattacher les coûts commerciaux (publicité, expédition, frais de transport, facturation, etc.).
Grâce à cette nouvelle organisation des traitements, le coût de revient obtenu est à la fois fiable et pertinent. Il est fiable car l'essentiel des biais relatifs à la répartition des anciennes charges indirectes sont éliminés. L'effet de taille des séries est totalement supprimé par l'affectation des charges spécifiques aux lots de fabrication. L'atténuation des deux autres effets est également sensible dans la mesure où les charges des centres de regroupement ne sont plus réparties sur des produits forcément hétérogènes mais sur des sous-ensembles bien identifiés. La fraction du biais qui peut subsister ne peut provenir que d'une agrégation au sein des centres de regroupement d'activités peu homogènes. Ce problème peut être résolu par une augmentation du nombre de ces centres dès lors que l'amélioration de la qualité de l'information qui en résulterait justifierait les coûts de traitement supplémentaires.
Le coût obtenu est également pertinent pour les décisions stratégiques car il résulte d'une modélisation du fonctionnement de l'entreprise qui prend en compte toute sa complexité. En particulier, il permet de mesurer les répercussions sur la structure d'activité de l'entreprise de telle ou telle décision relative à un produit. Les choix de sous-traitance, les commandes fractionnées, les commandes personnalisées, les mises en marché, les retraits du marché, peuvent être ainsi évalués.

Dans tous les cas, on pourra à partir de la structure du coût de revient remonter aux activités élémentaires de l'entreprise et évaluer les répercussions sur les différents centres de responsabilité. Cette nouvelle approche réalise bien le bouclage du contrôle de gestion et du calcul du coût des produits, ce qui faisait défaut jusqu'à présent.

3. Illustration et mise en application

La Société française de vérins hydrauliques (SFVH) est spécialisée dans l'étude et la fabrication de vérins hydrauliques de toutes tailles pour l'industrie des véhicules lourds, la manutention, les travaux publics et le matériel agricole. La société s'est beaucoup développée ces dernières années, avec une production mensuelle moyenne de dix-huit mille vérins, et est maintenant un des leaders du marché. La fabrication est d'une grande diversité: vérins à simple effet, vérins à double effet, vérins télescopiques, vérins spéciaux avec sécurité intégrée et ses nombreuses variantes conduisent à un catalogue de six cents références de produits finis. La gestion de production est assistée par ordinateur, et chaque référence est représentée par une nomenclature et une gamme d'opérations. En moyenne, cent références sont actives au cours d'un mois et chaque semaine cinq cents lots sont lancés. Pour gérer cette activité diversifiée, l'entreprise emploie un effectif de deux cent cinquante personnes et fait largement appel aux nouvelles technologies.

Le système actuel de comptabilité analytique est celui des centres d'analyses. Vingt sections et de très nombreuses sous-sections sont utilisées. L'imputation des charges indirectes aux produits est réalisée en utilisant dans les centres principaux la main-d'oeuvre directe comme unité d'oeuvre. Ainsi, l'allocation des charges indirectes est linéarisée d'après les temps de main-d'oeuvre.

La SFVH a récemment observé plusieurs évolutions sensibles dans sa façon de travailler. La part des charges indirectes dans le coût total croît régulièrement. Les responsables se demandent si les allocations de coûts indirects induites par la procédure comptable actuelle permettent de conserver la précision des évaluations physiques des consommations de ressources et des temps chiffrés au centième d'heure par les techniciens chargés de la maintenance des gammes. La société constate de plus en plus l'abandon du couple homme-machine. Dans l'un des ateliers, trois hommes conduisent simultanément vingt machines. Les produits sont de plus en plus commandés en séries de taille réduite, le client principal commande actuellement par lots de quarante au lieu de lots de cent vingt précédemment. L'augmentation du nombre d'ordres de fabrication et de livraisons exerce une pression sur les coûts mais ne semble pas correctement retracée par le système en place.

A la SFVH, l'essai de comptabilité des coûts par activité a concerné 13 produits nécessitant 285 composants ou matières. Le tableau 4 synthétise les résultats en termes de coûts et de marge tels qu'ils résultent des deux approches: traditionnelle et par activité.

Il est facile d'observer l'importance de la divergence entre les deux méthodes. Alors que la marge globale apparente calculée par la méthode traditionnelle est de 1 408 283, la marge issue du système de coûts par activité n'est que de 88 740! Sur les 13 produits concernés, la société pouvait, en utilisant la méthode classique, identifier un seul produit déficitaire, le produit B. La nouvelle approche en identifie six: A, B, E, I, J et L. A la suite des nouveaux calculs, la distribution des produits d'après leur rentabilité est nettement différenciée en produits excédentaires et produits déficitaires. Certains produits considérés comme des dilemmes ou des poids morts sont visiblement des sources de liquidités pour l'entreprise. D'autres considérés à tort comme rentables lui coûteront fort cher si leur production est développée. Auparavant, 54 % du total des profits était réalisé par 7 produits (C, D, F, G, H, K et M) sur les 13 étudiés. Désormais, ils sont les seuls bénéficiaires. Les six autres produits dont on pouvait penser qu'ils rapportaient 46 % des profits sont déficitaires. L'écart global est considérable. J et A, qui paraissaient rapporter 20 % des profits, provoquent en réalité 85 % du déficit. Dans la responsabilité des écarts de coûts, l'effet de taille des séries joue un rôle, notamment pour les produits déficitaires. Le coefficient de corrélation de rang de Spearman entre les classements des produits par taille des lots de fabrication et par importance des écarts de coûts est de — 0,74. Il n'est pas significatif au seuil de 5 %, mais il semble que l'erreur grandisse lorsque la taille des séries diminue.

On imagine aisément les conséquences négatives de la situation pour les décisions de politique générale. L'entreprise qui utilise un système d'allocation classique est tentée de développer les parts de marché des produits qu'elle croit porteurs de fortes marges et que curieusement des concurrents avisés délaissent. Simultanément, elle risque de réduire ses fabrications et ses efforts dans des domaines où elle dispose sans le savoir d'un avantage concurrentiel. Par exemple, les écarts négatifs calculés dans le tableau 5 constituent autant de réserves immédiatement disponibles pour réduire les prix de vente et pratiquer une politique de pénétration agressive ou pour résister à l'attaque éventuelle d'un concurrent très spécialisé. L'entreprise sera alors menacée et le risque sera accru si les produits très rentables sont donnés comme déficitaires par le système de coûts. L'entreprise va en effet remporter des marchés et renforcer sa position dans des domaines sans intérêt, voire coûteux pour elle, et perdre des appels d'offres et des parts de marché dans les domaines où son efficience et sa rentabilité sont acquises.

Au-delà de ces résultats globaux, il est intéressant de s'interroger sur les facteurs explicatifs autres que l'effet de taille de séries sur les écarts de coûts constatés. Le premier facteur explicatif à prendre en compte est la complexité du produit final. Le nombre de composants n'ayant aucune raison d'être proportionnel au temps de MOD, nous obtenons une aggravation du coût global par l'introduction de coûts au stade de la référence. Cet effet est renforcé par l'effet de série lorsque le composant est spécifique à un produit fini fabriqué et vendu en très petite quantité: c'est le cas de

l'article L. L'article B est un contre-exemple à cette situation. Il se compose d'un petit nombre de composants, il est produit en séries longues et bénéficie d'une forte demande. La distorsion des coûts s'explique ici par la substitution de la sous-traitance à la fabrication interne. Ce choix entraîne la quasi-disparition de la MOD de la gamme opératoire du produit, qui de ce fait ne supporte pratiquement plus de charges indirectes dans le système en vigueur. Une situation très proche est celle des produits J et E qui sont d'un niveau de complexité proche de celui des produits bénéficiaires. L'effet de taille de série les pénalise, mais cet effet est aggravé par le fait que ces produits incorporent relativement au montant de la MOD beaucoup plus de matières et de pièces achetées que la moyenne des produits. Cela conduit également, dans le système actuel, à une sous-imputation des charges indirectes.

La mise en application de ce nouveau système d'évaluation des coûts de revient des produits ne va pas sans poser quelques problèmes. Si l'on suppose que la décomposition des centres de responsabilité en activités élémentaires est déjà pratiquée ou est facilement réalisable, trois paraissent particulièrement importants.

Le premier est la modification du système d'information. Jusqu'à ce jour, la quasi-totalité des systèmes d'information pour la gestion reposent sur un double ensemble de données: les données économiques pour l'ensemble de l'entreprise et des données physiques pour la sphère de production, ces données physiques ayant trait aux différentes mesures possibles du volume global d'activité. C'est ce dernier sous-ensemble qui doit être profondément remanié. Tout d'abord, il doit désormais concerner toute l'entreprise et non plus seulement la fabrication, et doit offrir des informations non plus sur l'activité globale mais sur chaque activité élémentaire, de manière à fournir l'évaluation du volume de l'inducteur qui sert de base à la répartition des charges des centres de regroupement sur les sous-ensembles composant les produits. Ce résultat ne pourra être obtenu que par la mise en place de compteurs. Un certain nombre d'entre eux doit pouvoir être obtenu du système de gestion de production: nombre d'ordres de fabrication, taille moyenne des séries par composant, temps machine, etc. D'autres devront faire l'objet de développement spécifiques: nombre de factures, nombre de livraisons par commande, nombre de réceptions par commande, nombre de lignes d'écritures comptables par facture fournisseur, nombre de mises à jour de dossiers techniques, etc. La précision du comptage doit rester la même qu'actuellement pour les activités volumiques. Pour les activités non volumiques (tertiaire industriel), la proportionnalité entre le volume de l'inducteur et le montant des ressources consommées ne se vérifie que sur le moyen terme, aussi ne doit-on pas réaliser de mesures sur de trop courtes périodes. Notons que ce développement de mesures d'activités, traditionnellement réalisées sous forme monétaire, est convergente sous forme physique avec l'évolution récente des techniques de contrôle de gestion.

Le deuxième problème à résoudre est celui de l'arbitrage entre la précision du coût désirée et la capacité d'influence de ce coût sur le comportement des acteurs. Le but recherché est de cerner au mieux la relation qui existe entre chaque produit et la consommation de ressources. Nous savons que nombre de ces ressources croissent par palliera sur le moyen terme, on ne peut donc espérer qu'une mesure de tendance. Mais on se souvient également que le modèle restaure la notion de causalité dans l'élaboration du coût. Il est de ce fait tentant de l'utiliser pour influencer le comportement des acteurs dans l'entreprise en forçant le cas échéant telle ou telle relation de causalité. Cela s'obtient tout simplement en réduisant le nombre d'inducteurs. Nous avons vu plus haut que cette réduction introduit des biais, mais il peut sembler préférable, au moins pendant un certain temps, d'avoir un système moins précis mais qui fasse pression sur les acteurs pour obtenir une modification de comportement. Par exemple, pour obtenir une simplification de la composition des produits, on utilisera comme inducteur principal le nombre de composants. Cet exemple montre que le choix des centres de regroupement et des inducteurs associés doit également prendre en compte les priorités stratégiques de manière à renforcer la cohérence globale de l'entreprise.

Enfin se pose un troisième problème, celui de la place de ce nouveau système par rapport au système déjà en place. Doit-il lui être intégré ou doit-il rester autonome? Même si l'essentiel des informations provient du système actuel, l'absence de bouclage entre les deux systèmes rend délicate leur intégration. De même, la nécessité de 'nourrir le nouveau système par des informations n'existant pas actuellement dans le système d'information, plaide pour un développement séparé. Cette solution a de plus l'avantage de montrer que le nouveau système ne se substitue pas à l'actuel mais vient le compléter. Le système de coût actuel reste toujours valable pour les obligations fiscales et certaines évaluations de court terme, tee, nouveau système éclairant les décisions à moyen et long terme.

On remarquera que la distinction entre ces deux types de décisions n'est pas aussi évidente que le voudrait la théorie: nombre de décisions dites de court terme ont des répercussions à moyen terme et gagnent donc à être préparées avec des instruments en cohérence avec cet horizon — c'est notamment le cas pour la majeure des décisions relatives à la tarification.

On conseillera en l'état actuel du développement des systèmes d'information de faire appel aux possibilités de la micro-informatique pour cette nouvelle application du calcul économique dans l'entreprise.

CONCLUSION

Dans un précédent article, nous avons montré comment les changements du milieu externe et interne affectaient l'entreprise, et rappelé l'origine des dysfonctionnements observés avec les procédures actuelles de calcul de coûts.

Depuis une dizaine d'années, les conditions dans lesquelles s'exercent les activités de production se sont considérablement modifiées. Ces nouvelles conditions appellent de nouveaux outils de gestion, en particulier dans le

domaine de la préparation des décisions stratégiques. Parmi ces outils, les coûts des produits occupent une place centrale. Pour répondre aux attentes des responsables, les systèmes de coûts par activité sont appelés à se développer dans tous les milieux d'entreprise fortement consommateurs en frais généraux.
Ces systèmes permettent de mesurer pour chaque objet de coût l'incidence de la complexité des opérations faites pour concevoir, produire, conditionner et commercialiser un produit, ce que les méthodes traditionnelles d'allocation sont incapables de faire.
Ils atteignent cet objectif en créant des centres de coûts regroupés par activité distincts des modes d'accumulation classiques en centres d'analyses auxiliaires et principaux ou en centres de responsabilités conçus pour le fonctionnement du système budgétaire. Ils élargissent le contenu de la gamme opératoire en incorporant des facteurs de variabilité des charges, comme le lot de fabrication et la référence produit, alternatifs aux bases de répartition volumiques.
Mais l'apport de la comptabilité par activité ne se limite pas à ces deux innovations techniques, un nouveau mode de regroupement des charges et le choix d'inducteurs de coût représentatifs des transactions requises pour satisfaire les exigences de la production des produits.
L'apport fondamental de cette nouvelle approche est la réinsertion de la comptabilité de gestion au sein des outils d'aide à la décision. Les calculs de coûts retrouvent leur valeur d'usage en offrant la possibilité d'éclairer simultanément le pilotage de la structure d'activités et de celle des produits.

Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités

Depuis quelques années on parle de plus en plus de comptabilité d'activité ou de comptabilité basée sur les activités. Il s'agit là d'une méthode de calcul des coûts de revient qui diffère grandement, dans sa philosophie plus que dans ses aspects calculatoires, de la méthode recommandée par le Plan comptable 1982 souvent connue sous le nom de la « méthode des sections homogènes ». Nous verrons dans une première section ce qu'est la comptabilité d'activité puis dans une seconde section nous montrerons qu'un des aspects les plus importants de cette nouvelle forme d'approche du calcul et de l'analyse des coûts est qu'elle permet au comptable d'apporter une contribution importante à la réflexion stratégique de l'entreprise.

Une comptabilité basée sur lés activités

Un modèle de l'entreprise hérité du XIX• siècle

La méthode des sections homogènes est une héritière logique de l'organisation industrielle de la première moitié du XIXe siècle: l'activité commerciale et industrielle y était, le plus souvent, découpée en entreprises spécialisées sur un seul métier, lui même centré sur la pratique d'une technique. Par exemple les métiers de cardeur, fileur, tisserand ou autre teinturier étaient en général exercés chacun par une entreprise spécialisée (ou par un artisan). La régulation des flux entre ces acteurs spécialisés se faisait par le marché puisque les multiples producteurs, dans une technique donnée, étaient en concurrence pour offrir leur prestation de service ou leur valeur ajoutée.
Tous les coûts étaient directs par rapport à la création de cette valeur ajoutée et la pression pour la réduction des coûts venait du marché. Les coûts étaient, de fait, également directs par rapport au produit qui sortait de ces entreprises puisqu'elles étaient, dans une grande mesure, mono-prestation ou monoproduit.
Mais cette situation de grande simplicité a été remise en cause très rapidement par l'intégration verticale des divers prestataires de services dans des entreprises industrielles de taille beaucoup plus grandes créées pour exploiter les économies d'échelle apportées par les nouvelles techniques de production et réduire les aléas qui pourraient empêcher la saturation de l'outil de production tout en réduisant les coûts de transaction. La variété des produits et l'existence d'une technostructure fournissant des prestations permettant à chaque métier de s'exercer a ainsi amené à distinguer les coûts directs, c'est à dire directement causés par le produit ou le service que l'on produit et commercialise, des coûts indirects qui sont les coûts mis en oeuvre pour fournir l'environnement à l'intérieur duquel la réalisation des tâches de production ou de commercialisation prennent place.
Très logiquement la méthode des sections homogènes reprend cette distinction entre les coûts directs et les coûts indirects. Les coûts directs, c'est à dire les matières et composants et souvent une grande partie de la main d'oeuvre, sont aisément attachés aux produits tandis que les coûts indirects doivent transiter par des sections (appelées «centres d'analyse» dans le langage du plan comptable) avant d'être attachés aux produits par l'intermédiaire d'une unité d'oeuvre qui est supposée représenter la prestation fournie par la section et consommée par le produit. L'unité d'oeuvre de chaque section est supposée représenter une simplification et une approximation du processus réel de causalité de la consommation des ressources.
Dans ce modèle de l'entreprise, c'est le produit ou le service fabriqué et commercialisé qui est supposé être la cause de la consommation de ressources.

La remise en cause du modèle

Bien que la relation causale unique «Volume produit – (cause) -> Coût» soit plus que simpliste et difficile à accepter dans l'environnement actuel des affaires, cette situation n'a guère posé de problème tant que le ratio des coûts indirects ramenés aux coûts directs était faible.

Tant que les coûts de matière et de main d'oeuvre directe représentaient plus de 80% des coûts totaux mis en oeuvre, les approximations implicites dans la méthode étaient tolérables.

Mais avec l'apparition de machines d'abord à commandes numériques puis encore plus automatisées et gérées par des ordinateurs, le poids des coûts directs s'est réduit au coût de la matière ou des composants puisque la main d'oeuvre devenait essentiellement une population de servants des machines et non de contributeurs directs à la valeur ajoutée réalisée sur la matière. On arrive aujourd'hui à des situations où la main d'oeuvre industrielle ne représente plus que quelques pourcentages des coûts totaux. En contrepartie, aujourd'hui, la part des coûts indirects de production est devenue très significative, parfois même supérieure à 50%, dans les coûts totaux. L'approximation quant aux procédures d'attachement de ces coûts indirects aux objets valorisés via des unités d'oeuvre fondées sur une causalité «volume produit ou commercialisé» était tolérable précédemment; elle devient difficilement acceptable quand près de 50 % des coûts totaux sont des coûts indirects, et ceci d'autant plus que le rôle de la main d'oeuvre, qui fournit pourtant encore aujourd'hui le principal vecteur porteur d'attachement des coûts aux objets (c'est à dire unité d'oeuvre), devient de plus en plus réduite. A titre indicatif, un ordinateur Macintosh fabriqué par Apple en Irlande contient moins de 2 % de main d'oeuvre directe dans ses coûts totaux.

La moindre erreur peut amener à faire subventionner certains produits par d'autres et réciproquement (voir l'exemple en encadré): entre deux produits, c'est le plus moderne qui utilise, en général, le moins de main d'oeuvre ; mais on comprend aisément que ce soit également celui qui engendre, de fait, le plus de coûts indirects à cause des machines et technologies sophistiquées auxquelles il fait appel; c'est pourtant celui là qui recevra le moins de coûts indirects si on a choisi, comme la plupart des entreprises françaises et européennes, l'heure de main d'oeuvre directe comme unité d'oeuvre.

Sur la base de cette observation, il n'est pas étonnant que ce soient des entreprises très automatisées ou en cours de le devenir, regroupées dans la coopérative de recherche CAM-I, qui aient développé, avec l'aide du monde universitaire (en particulier deux enseignants de la Harvard Business School, Robin Cooper et Robert Kaplan), les concepts de comptabilité d'activité.

Un modèle de l'entreprise fondé sur les processus d'activité

A lieu de s'intéresser à l'accumulation des coûts indirects dans des centres de responsabilités fournisseurs de prestations de service (appelées unités d'oeuvre), la logique d'activité vise à accumuler les coûts par étapes du processus de réalisation du produit ou service commercialisé. Cette nouvelle logique peut sans doute trouver une partie de son regain de fraîcheur à la fois dans les travaux de Michel Porter sur la chaîne de valeur (c'est à dire le processus ou séquence d'actions qui permettent d'amener un produit ou un service au client en lui ajoutant progressivement de l'utilité fonctionnelle du point de vue du client - c'est à dire en lui ajoutant de la valeur au sens de M. Porter) et dans les travaux sur le BBZ, dans lesquels la question principale est d'identifier, avant d'en choisir un, les divers niveaux de service, et les coûts afférents, pour les principales prestations (activités) rendues dans l'entreprise vers l'intérieur ou vers l'extérieur.

Définition du terme d'activité

Dans ce contexte, une activité est définie par un ensemble d'actions ou de tâches qui ont pour objectif de réaliser, à plus ou moins court terme, un ajout de valeur à l'objet ou de permettre cet ajout de valeur. Pour pouvoir être qualifié, un processus doit posséder trois caractéristiques: avoir une finalité (c'est à dire une production), avoir des moyens (c'est à dire des consommations de ressources) et avoir un système de conduite, c'est à dire une manière non unique de mettre en oeuvre les moyens pour atteindre la finalité. Des exemples d'activités sont (liste non exhaustive) :

* la passation de commande,
* la qualification des fournisseurs susceptibles de répondre à un besoin de l'entreprise,
* la réception de marchandises ou de composants,
* le contrôle de qualité à la réception, la manutention,
* le magasinage,
* le lancement d'une production, le réglage des machines,
* l'entretien,
* la production elle même,
* la maîtrise de la qualité,
- la prise de commande,
* la préparation d'une commande,
* la préparation de la facture client,

* le suivi de la facture client,
* etc.
On voit que derrière toute activité il y a des actions qui consomment des ressources (donc qui sont la cause, vraisemblablement essentielle et principale, de l'existence des coûts) et que ces actions trouvent leur cause dans des décisions qui coupent le plus souvent à travers plusieurs centres de responsabilité. Ainsi les actions liées à la qualification d'un fournisseur trouvent, par exemple, leur origine à la fois:
* au bureau d'étude, qui identifie et spécifie le composant dont on aura besoin et fait par exemple le choix de ne pas utiliser un composant standard ou dérivé d'un standard,
* au service commercial, dans la mesure où la spécification de la finalité du produit est identifiée dans ce service, et
* au service achats de l'entreprise qui réalisera les tâches de qualification. Dans l'approche par activité, on ne centre plus le processus d'attachement des coûts sur les centres de responsabilité, comme c'était le cas depuis qu'on calculait des coûts de revient par la méthode des sections homogènes, mais on le centre sur des activités, transfonctionnelles dans de très nombreux cas, qui définissent l'approche que l'entreprise a retenue pour satisfaire aux besoins des clients.
Tous les coûts peuvent être alors considérés comme étant directs par rapport à une activité et une seule: c'est le fait de faire quelque chose, et de le faire d'une certaine façon, qui est à l'origine de la consommation de ressource.

Une nouvelle relation de causalité

Le raisonnement devient alors: la manière de faire les choses cause les activités, chaque activité cause les coûts qui la concerne et le produit consomme des activités.
Il y a derrière cette séquence un refus de la fatalité de l'existence des coûts, qui est implicite dans la méthode des sections homogènes, et un a priori qui est de ne pas considérer l'attachement des coûts aux objets (c'est à dire le calcul des coûts de revient) comme le but final de l'opération. On peut dire, en caricaturant à peine, que dans la perspective de la comptabilité d'activité, ce qui est important c'est d'arriver à comprendre pourquoi les coûts existent afin de chercher à les éviter. Le problème de l'attachement des coûts aux objets est, en soi, secondaire dans la majeure partie des cas. Un coût de revient calculé par la méthode traditionnelle des sections homogènes est très difficilement reproductible d'une période à l'autre car il est le résultat de mix d'activités, de volume d'activités ou de mix de produits qui n'ont que peu de chance de se reproduire à l'identique et qui pourtant ne sont pas reconnus dans les unités d'oeuvre retenues pour l'attachement des coûts indirects aux objets. Le coût de revient complet, dans l'entreprise essentiellement multi-produit et pour laquelle les coûts, hors matières et composants, sont peu directs, peut amener à des perceptions de rentabilité relative des produits très éloignées de celle qu'on pourrait trouver par d'autres méthodes (voir l'exemple en encadré).

On ne gère pas par les coûts, on gère par les activités.

Si, par contre, on décompose en trois niveaux d'activité: celles représentées (a) par la main d'œuvre directe (dans laquelle, vus les chiffres, on incorporera les frais généraux liés aux matières, (b) par le nombre de lancements (qui va donc englober à la fois les coûts causés par le nombre de lancements, mais aussi ceux causés par le nombre de commandes à traiter et le nombre de manutentions) et (c) par le nombre de pièces qui composent chaque produit, on trouve un coût de frais généraux alloués à chaque produit est très différent.
On voit donc que le choix des unités d'activité, dans le cadre d'une production non homogène, peut aboutir à une perception des coûts de revient très différente. Le nouveau coût de revient n'est pas plus proche que le précédent de ce dont certains rêvent, à savoir le coût de revient vrai (qui, bien sûr, n'existe pas), mais il a un avantage très grand: il permet de comprendre comment le coût de chaque produit a été créé et, encore plus important, on est capable de simuler ce qu'une modification de l'une quelconque des activités amènera comme modification des coûts de revient.

Le calcul des coûts de revient des produits ou services

Puisqu'il faut bien calculer des coûts de revient, aussi bien pour valoriser les stocks que pour donner une borne au commercial dans sa recherche d'un prix de vente cohérent avec le marché, la comptabilité d'activité a adapté la procédure d'allocation si bien organisée par la méthode des sections homogènes.
La méthode des coûts basés sur les activités est souvent identifiée au coût complet. Rien dans la méthode n'empêche l'utilisateur de rechercher le coût variable d'une activité et son coût fixe. A chaque fois, cependant, il devra bien préciser quel est le générateur d'activité qui cause la variabilité ou par rapport auquel la notion de fixité a été définie. Ce générateur d'activité ne sera, comme nous le verrons plus loin, que très rarement le volume de production ou le volume commercialisé.
Le coût complet n'est pas, à l'exception du cas assez rare, hélas, de la saturation de la capacité de l'entreprise, une information utile pour la majorité des décisions à court terme que le manager est amené à prendre. Le coût complet est cependant une référence intéressante en ce sens qu'il permet d'avoir une approximation du coût de revient à long terme, qui va largement au-delà de l'utilité fiscale du coût complet.

Le coût complet à long terme devrait être calculé sur la totalité du cycle de vie du produit, c'est à dire en y incluant les coûts pertinents depuis la conception jusqu'au service après vente. C'est là un sujet qui dépasse l'objet de cet article.
Dans une première étape les coûts (indirects dans l'ancienne terminologie) sont attachés aux activités qui les ont causés, ce qui ne pose a priori pas trop de problème puisque tout coût est réputé être causé par une activité et une seule. Les coûts qui étaient directs dans l'ancienne terminologie peuvent si on le souhaite transiter par des activités mais ce n'est pas une obligation. Si on veut rendre compatible une comptabilité centrée sur les centres de responsabilité (ou sections), on pourra rechercher dans chaque section les activités qui la composent fonctionnellement (n'oublions pas que le Plan Comptable, Titre III, les appelle « Centre d'Analyse » donc invite l'utilisateur à aller plus loin si le besoin existe).
On peut ensuite, dans une seconde étape, regrouper les activités identifiées dans chaque section en activités transfonctionnelles (c'est à dire ayant la même finalité, bien qu'intervenant dans différentes sections) dans des centres de regroupement. Les coûts attachés à chaque activité dans chaque section serviront à estimer le coût de chacune des activités qui a été considérée comme significative. C'est à ce niveau, connaissance d'une estimation des coûts des activités, que le manager trouvera la plus grande partie de ce dont il a besoin pour gérer son entreprise.
Dans une troisième étape, qui n'est requise que si l'on souhaite arriver au coût de revient des produits ou services, une nouvelle unité d'oeuvre est définie par activité (centre de regroupement) afin de permettre l'attachement des coûts des activités aux produits ou services. Le schéma d'attachement des coûts est présenté en figure 1 page précédente.
Apparemment la procédure ressemble beaucoup à celle à laquelle nous sommes habitués, mais, en fait, la nature des inducteurs de coûts (comme sont appelées ces nouvelles formes d'unité d'oeuvre) utilisés pour attacher les coûts aux objets est très différente.

Plusieurs niveaux de causalité des coûts

On distinguera les inducteurs de coûts par niveaux de causalité. La méthode des sections homogènes ne prenait en compte qu'un seul niveau de causalité: le volume de production ou de commercialisation. Dans la comptabilité d'activité on distinguera tous les niveaux de causalité qui peuvent apparaître comme étant utiles: Robin Cooper et Bob Kaplan en distinguent quatre qui correspondent tant à des décisions managériales différentes qu'à des horizons de décision très différents (cette décomposition est reprise dans le diagramme de la figure 2):
1) les activités causées par le volume de production ou de commercialisation qui engendrent les coûts de main d'oeuvre directe, les consommations de matières, les coûts spécifiques de fonctionnement des machines, tels que énergie, entretien courant, consommations d'outillages, les coûts de main d'oeuvre directe, les consommations de matières, les coûts spécifiques de fonctionnement des machines, tels que énergie, entretien courant, consommations d'outillages, les coûts de commissions, les remises et les contributions à la PLV,
2) les activités causées par la forme d'organisation de la production ou de la logistique commerciale qui sont, par exemple, les lancements de lots, les manutentions et les mouvement d'approvisionnement des postes de travail, les passations de commandes de matières ou de composants, les contrôles de qualité en cours de fabrication ou en bout de chaîne, les camions pleins ou à moitié pleins expédiés aux clients, les améliorations de la gestion des flux, etc.,
3) les activités causées par l'existence même du produit au catalogue qui sont, par exemple, les travaux du service méthodes pour maintenir les spécifications du produit, le nombre de lignes de la gamme ou de la nomenclature, les modifications de gamme ou de nomenclatures, les améliorations du produit,
4) les activités causées par l'existence d'une capacité de production (qui résulte d'une décision très antérieure à la décision volumique), telles que la gestion physique des ateliers, la fourniture du clos et du couvert, le chauffage et l'éclairage, etc.
Le schéma de la figure 1 devrait donc être révisé pour reconnaître que, selon le type de décision que l'analyse des coûts est censée éclairer, on n'inclura dans l'analyse que les niveaux d'activité pertinents. Chacun des niveaux d'activité listés ci-dessus correspond à un horizon de décision très différent et qui s'allonge au fur et à mesure que le numéro décrivant le niveau s'élève.
On pourrait sans difficulté, et dans la même logique, parler d'activités causées par une famille de produit, par un réseau de distribution, par un type de clientèle ou par un type de fournisseur.
En fait, la décomposition en activités ne doit pas être trop fine pour de simples raisons de combinatoire et de simplicité requise pour que la méthode ait une utilité décisionnelle.
Chaque entreprise choisira les activités qui lui semblent représenter mieux possibles les causes d'explication de l'existence du niveau consommation de coûts: ainsi, un entreprise travaillant par lots et sur une grande gamme de produits pourra mettre l'accent sur les activités dont on peut dire qu'elles sont liées respectivement au nombre de lots, au nombre de lignes de la gamme ou de la nomenclature, au nombre de contrôles, aux nombres de réglages aux heures de machines et aux heures de main d'oeuvre, tandis qu'une entreprise qui travaille sur un petit nombre de produits assez similaires fabriqués en continu sur des chaînes dédiées et dont la plupart des coûts indirects sont liés à une activité de commercialisation privilégiera plutôt les activités de livraison, de gestion des commandes et des factures, d'emballage, en plus des activités liées au temps-machine ou au temps de main d'oeuvre.
Le choix des inducteurs de coûts, c'est à dire de l'unité d'oeuvre utilisée pour attacher les coûts aux objets, est alors lié au niveau auquel se trouve l'activité dont on veut attacher les coûts. Par exemple on retrouvera au niveau volumique des

inducteurs de coûts qui ressemblent comme des frères aux unités d'oeuvre que nous utilisons aujourd'hui dans de nombreuses entreprises: nombre de pièces fabriquées ou expédiées, heures de main d'oeuvre directe, heures de machines, poids des pièces, surface des pièces fabriquées, chiffre d'affaires, énergies consommées, etc. Mais ces unités d'oeuvre ne serviront à attacher que la partie des coûts dont on a observé qu'ils étaient causés par le volume de production, c'est-à-dire un ensemble de coûts beaucoup plus petit que ce qu'on attachait précédemment par ces types d'unités d'oeuvre.
Par contre au niveau de la forme d'organisation de la production, on trouvera des inducteurs de coûts tels que: le lancement, l'ordre de fabrication, le réglage, l'approvisionnement des postes de travail, la commande de matières ou de composants, les contrôles de qualité, etc.
Au niveau des activités causées par l'existence du produit au catalogue, on trouvera le nombre de références composant le produit, le nombre de modifications du dossier technique, etc.
Comme l'indique la figure 3, nous ne recommanderons pas de chercher à attacher aux produits les coûts liés à l'existence d'une capacité de production ou de commercialisation. Les décisions quant aux activités qui sont derrière ces consommations de ressources n'ont rien à voir avec des décisions volumiques ou organisationnelles telles que quantité à produire ou à vendre, organisation de la production en lots de tailles diverses, ou complexité des produits fabriqués.
Certains auteurs recommandent l'attachement aux produits des coûts du quatrième niveau, si l'environnement l'exige à tout prix, sur la base de la valeur ajoutée (au sens économique strict) sur chaque produit (recalculée par les attachements sur la base des activités des trois premiers niveaux). Nous ne pensons pas que cela ait la moindre utilité décisionnelle pour l'entreprise et nous pensons que cette volonté de répartir le quatrième niveau d'activité (ou tout niveau à long terme comme c'est le cas pour l'activité d'offre et de maintien de la capacité), qui est souvent imposé par des organismes de tutelle, nuit à la notion même d'activité et à ses avantages car cela ramène l'analyste à une focalisation sur le produit, alors que tout le message de la comptabilité d'activité est précisément de lui recommander de s'éloigner de cette fascination pour le produit et son volume.
Puisque tous les coûts sont directs par rapport à une activité, il y a automatiquement disparition de la notion de sections auxiliaires et principales. Tous les coûts sont causés par les activités, toutes les activités sont causées par des décisions à l'un des niveaux évoqués plus haut. On n'a donc plus besoin des déversements de section à section qui empêchaient de pouvoir remonter la filiation du coût de revient d'un produit lorsqu'on voulait faire une simulation, budgétaire ou autre, en examinant les conséquences de diverses décisions envisageables.

En guise de première conclusion.

En fin de compte l'approche par les activités permet de construire un système de calculs de coûts de revient qui est compréhensible. Elle évitera, sans doute plus que ses prédécesseurs, de focaliser l'utilisateur de ce coût de revient sur l'unitarisation sauvage (et aveugle le plus souvent) des coûts. L'utilisateur sera invité à penser en terme d'activités: il comprendra logiquement que s'il demande un délai de livraison anormal pour satisfaire un client, il engendrera des coûts de désorganisation de la production; il comprendra que s'il promet de livrer juste à temps, il aura intérêt à spécifier ce que ce terme veut dire: car selon que le client entend «un camion plein chaque jour» ou qu'il entend «l'équivalent d'un quart de camion (peut être une camionnette) toutes les 6 heures», les coûts de l'activité logistique-distribution en seront grandement affectés et le prix auquel le contrat sera signé devra le refléter.
Mais outre de représenter un outil de comptabilité analytique plus fin, l'approche par les activités permet de se reposer un grand nombre de questions sur l'intérêt même des activités. C'est ce que nous appelons l'analyse d'activité que nous allons examiner dans la seconde section.

L'analyse d'activité

La démarche: vers la maîtrise et la réduction des coûts

Le schéma de la figure 3 résume bien la démarche et nous allons nous contenter de le commenter. La création des activités dans chaque centre de responsabilité va permettre non seulement de connaître les coûts mis en œuvre, c'est ce que nous appelons «coût par activité» dont nous avons vu précédemment ce à quoi nous pouvions les utiliser pour trouver les coûts de revient, mais elle va automatiquement nous amener à nous poser la question des indicateurs de performance qui permettent de savoir si cette activité est performante ou non. Les indicateurs de performance sont en général plus nombreux que les inducteurs de coûts qui serviront à attacher les coûts aux objets. On aura choisi en général un de ces indicateurs de performance pour être l'inducteur retenu dans l'algorithme de calcul des coûts de revient.
C'est avec la mesure de la performance que va prendre tout son sens l'affirmation faite plus haut à savoir que « la comptabilité d'activité refuse la fatalité de l'existence des coûts observés » : en travaillant au niveau des activités, on devrait réduire la masse des coûts à répartir.

Activité à valeur ajoutée / activité sans valeur ajoutée

Qui dit performance dit référence à une finalité. Cela va nous permettre de distinguer les activités à valeur ajoutée des activités sans valeur ajoutée.
Ici encore nous prendrons le sens «valeur ajoutée» en terme de point de vue du client tel que le terme est défini par Michael Porter.
Une activité est à valeur ajoutée si sa réalisation augmente l'intérêt du client pour notre produit ou service. Par exemple la plupart des activités de production sont à valeur ajoutée, jusqu'à un certain point: en effet le client n'est pas intéressé par la sur-qualité, par la vétusté des matériels (donc par l'entretien excessif) ou par les difficultés d'approvisionnement que l'entreprise peut rencontrer. Une activité sans valeur ajoutée est donc une activité inutile ou qui résulte d'une erreur et que les tenants de la qualité totale veulent, tout comme l'analyste d'activité, éliminer. Une activité sans valeur ajoutée. du point de vue du client, peut être, par exemple, le reconditionnement d'un véhicule automobile en bout de chaîne pour lui enlever tous les défauts accumulés, le pliage manuel de cartons dont la qualité non conforme aux spécifications ne permet pas de les plier par un robot emballeur; la manutention interposte ou le stockage sont aussi souvent des activités considérées comme étant sans valeur ajoutée.

Chaque entreprise doit mener sa réflexion propre pour (a) définir les activités auxquelles elle va s'intéresser et (b) déterminer si chacune est une activité à ou sans valeur ajoutée. C'est là un réflexion de nature stratégique qui va amener à concevoir un modèle de fonctionnement de l'entreprise qui peut être très différent de celui par rapport auquel on opérait précédemment.
Une activité sans valeur ajoutée doit être éliminée dès que cela est possible, et, entre temps, on doit être très réticent à y investir. En fait, il faudra souvent une reconception totale du produit, et peut être aussi du processus de production, pour éliminer ces activités sans valeur (mais avec coût) et cela peut prendre du temps. Ainsi les constructeurs automobiles français et européens conçoivent depuis plusieurs années leurs modèles de façon à avoir la qualité totale du premier coup et donc éviter les arrêts de chaîne ou le reconditionnement en bout de chaîne, mais ils ne peuvent remplacer tous leurs modèles en même temps ou repenser l'organisation et l'équipement de toutes leurs usines au même moment. Cela prend donc du temps. Mais le système d'information managérial, conçu dans une logique d'activité, donc dans une philosophie de transparence et de visibilité, continuera à mettre en évidence qu'il existe des coûts liés à des activités qui n'ajoutent pas de valeur et montrera si, comme on le souhaite, les coûts qui y sont attachés se réduisent bien progressivement.

Activités principales / activités secondaires

Parmi les activités à valeur ajoutée on peut utilement distinguer celles qu'on considérera comme principales de celles qu'on considérera comme secondaires.

Les activités principales composent l'essentiel du métier et il n'est pas question de les éliminer du contrôle direct de l'entreprise sous peine de la voir perdre son âme.

Les activités secondaires sont celles qui sont importantes, puisqu'elles ajoutent de la valeur du point de vue du client, mais que l'on peut éventuellement envisager de sous traiter. Ainsi le nettoyage industriel, qui est une activité qui contribue éventuellement à la qualité des produits, donc qui peut être considérée comme étant à valeur ajoutée, est une activité qui est maintenant très largement sous traitée; il peut en être de même pour certains contrôles qu'il serait trop onéreux de faire soi-même; par exemple la majeure partie des industriels des dérivés du lait déposent leurs ferments et autres bactéries, qui sont pourtant leur secret de fabrication, dans une banque biologique située au Danemark et qui fournit cette activité de contrôle bactériologique des stocks et de la reproduction des souches mieux qu'aucun des adhérents ne pourrait le faire (en terme de coût comme en terme de qualité de la reproduction des ferments et des bactéries).

Une réflexion stratégique

La réflexion sur le caractère «avec valeur ajoutée» et «sans valeur ajoutée», de même que la réflexion sur les activités principales ou secondaires, permettent une réflexion stratégique cruciale pour l'entreprise. Même si la grande entreprise peut sans doute mener cette réflexion seule, la PME aura souvent besoin d'un oeil extérieur pour mener à bien ce travail et l'expert comptable, tel qu'il sera un jour, pourrait bien être cet oeil relativement extérieur mais suffisamment familier pour aller droit au but.

Évaluer chaque activité

Une fois ce travail de réflexion conclu, il faut commencer à se poser les questions qui pourront permettre de gérer les activités et donc, à terme, de réduire les coûts. Nous présentons cinq niveaux de questions:
– quel est le niveau de service que l'on veut fournir avec cette activité ?
– quels sont les inducteurs de coûts descriptifs de cette activité ?
– comment la performance sur cette activité se compare-t-elle à celle du meilleur mondial ?

– quelle est la tendance de notre performance sur cette activité ?
– peut on améliorer le processus de réalisation de cette activité ?

Le niveau de service est une question que l'on se pose que rarement dans beaucoup d'entreprises car on est trop souvent dans une attitude de fatalité. Or, si on veut réduire les coûts, il faut choisir explicitement ce niveau de service qui définit l'activité avec précision, en indiquant sa finalité, et qui définit les moyens qui lui seront alloués, et donc les coûts qu'elle engendrera. L'analyse du processus de réalisation de l'activité, que nous verrons ci-dessous, permet de réduire les moyens mis en oeuvre (et donc les coûts) tout en maintenant ou améliorant le niveau de service.

La recherche des inducteurs de coûts correspond à s'interroger sur la validité des relations causales qui sous-tendent la modélisation de l'entreprise (c'est à dire son modèle d'autoreprésentation) et qui ont guidé la conception des systèmes d'analyse de coûts utilisés dans les périodes précédentes. On devra bien sûr éviter le plus possible de changer d'une année sur l'autre d'inducteur de coûts pour le calcul des coûts de revient et de générateur d'activité pour comprendre les coûts d'activités, sous peine de ne plus avoir de série chronologique cohérente qui permette de juger de l'évolution par rapport au passé. Mais en acceptant le potentiel de remise en cause de ce choix d'inducteur, on le revalide périodiquement et on peut, si le besoin s'en fait sentir, développer, par des études ad hoc, une visibilité plus grande du décalage qui est en train de se construire qui résulte du fait que nous gardions notre modèle historique de représentation alors qu'un autre modèle semblerait plus approprié à la description de l'entreprise aujourd'hui. Ce n'est que si le décalage rend l'analyse coût-bénéfice favorable qu'on remettra en cause le système de représentation.

La comparaison aux meilleurs est un principe que beaucoup diront être très ancien. Mais dans le passé on cherchait surtout à se comparer avec les concurrents. Or les concurrents sont rarement organisés de la même manière que l'entreprise qui se pose la question et ont rarement le même portefeuille de produits etc. Comme, en plus, on ne pouvait se comparer que sur des ratios comptables et que, malgré le plan comptable, il existe beaucoup de diversité de plans de comptes, surtout si on veut se comparer avec une entreprise étrangère, la comparaison avec les meilleurs tendait à être rejetée, ou utilisée avec parcimonie.

L'introduction de la notion d'activité permet de se comparer au meilleur sur une ou plusieurs activités avec des entreprises qui ne sont pas forcément dans le même secteur. Ainsi un grand constructeur d'ordinateur se compare-t-il avec un fabricant canadien de standards téléphoniques pour l'activité «montage des composants de surface» car il estime que c'est cette entreprise canadienne qui maîtrise le mieux, à sa connaissance, cette activité. Ce même constructeur se compare à un constructeur automobile européen pour l'activité «facturation» car il estime avoir trouvé chez ce constructeur une approche de référence par rapport à laquelle il voudrait se mesurer (en contrepartie, le constructeur automobile européen obtient des informations sur la logistique du constructeur informatique, qu'il considère comme la norme de référence, donc le benchmark à atteindre). Cette comparaison au meilleur permet éventuellement de remettre en cause le choix de caractérisation de l'activité en principale ou secondaire: pourquoi, par exemple, s'acharner à tenir sa paie soi même quant le meilleur (une entreprise très importante de service informatique) peut le faire avec moins de moyens que l'entreprise qui s'interroge, car cette entreprise de service peut modifier les paramètres de son logiciel une seule fois pour plus d'un million de feuilles de paye tandis que chaque client aurait dû faire indépendamment les mêmes modifications de paramétrage dues à une modification de la législation; et si l'entreprise décide malgré tout de garder la maîtrise directe de son logiciel de paie donc qu'elle considère l'activité paie comme une activité principale, elle sera amenée à justifier ce choix en rendant plus visibles les raisons de son choix.

La mesure de la tendance est un principe nouveau qui remet en cause une grande partie de l'analyse des écarts que l'on pratiquait traditionnellement. On devra bien sûr continuer à tirer des écarts pour faire coller une comptabilité en coûts standards avec la comptabilité financière historique légale. Mais la notion de standard est dangereuse si elle est mal comprise.

Un standard, qui est le plus souvent 'une norme, une cible, un objectif, est défini par l'entreprise à partir de sa connaissance des décisions qu'elle va prendre et de la perception qu'elle a des changements qui vont se produire dans l'environnement. Mais en fait aucune entreprise n'est en concurrence par rapport à elle même. Faire mieux que la dernière fois est bien, mais si la concurrence ou le meilleur dans l'activité fait encore mieux que l'entreprise, cette dernière a pris du retard. La figure 4 montre trois situations dans lesquelles l'entreprise peut croire que sa situation s'est améliorée, mais en fait c'est seulement dans la situation C que l'entreprise a réduit le retard qu'elle avait par rapport au meilleur qu'elle a choisi comme référence. Dans la situation A le retard s'est accru, et dans la situation B il s'est maintenu. L'important dans l'analyse de tendance, c'est de se rendre compte que la norme de référence à atteindre se déplace et que c'est le meilleur dans le domaine qui définit ce standard mobile.

L'utilisation de l'analyse de tendance combinée avec la comparaison au meilleur, activité par activité (ce qui veut dire que l'entreprise de référence peut différer pour chaque activité), est appelé benchmarking en anglais. Ce concept, développé à Xerox aux Etats Unis au début des années 80 est maintenant très répandu au Japon comme aux Etats Unis. l'est clair que toute entreprise à intérêt à benchmarquer ses activités pour avoir une référence externe qui lui donne un stimulus pour s'améliorer et devenir encore plus compétitive. L'entreprise de référence peut aussi bien être une autre unité d'un même groupe, qu'une entreprise amie, qu'une entreprise avec laquelle un contrat de partenariat d'échange de références peut être passé (comme c'est le cas pour les constructeurs automobile et informatique mentionnés ci-dessus).

Une fois le niveau de service choisi de façon réfléchie, une fois les inducteurs de coûts (c'est à dire le modèle de fonctionnement de l'entreprise ou de l'activité) définis en accord avec la stratégie, une fois l'analyse de tendance en

comparaison avec les meilleurs pour chaque activité (benchmarking) réalisés, on peut alors commencer à analyser le processus par lequel l'activité est réalisée afin de l'améliorer. L'analyse de la valeur appliquée au processus de production permet de rechercher comment on peut éliminer des tâches et en introduire d'autres afin de réduire à la fois les moyens et les délais tout en améliorant la qualité (ou tout critère stratégique qui correspondra à la nature de l'entreprise et à ses choix d'objectifs à atteindre).

Agir sur les activités

Cette phase d'analyse des activités en cinq points est suivie comme nous l'indiquons sur la figure 3 par des décisions quant aux activités elles mêmes: nous recensons trois types de décisions possibles - la simplification de l'activité, la réduction de la charge de cette activité et l'élimination de l'activité.
Simplifier une activité est le résultat de décisions qui suivent une analyse de la valeur de chacune des tâches qui composent l'activité. En améliorant la communication entre les services ou en apprenant à des métiers différents à se comprendre et à se respecter, on trouve très souvent des solutions de simplification de la manière selon laquelle l'activité est réalisée.
Réduire la charge est le résultat le plus impressionnant de la réflexion qui a lieu lors d'une analyse d'activités. Si l'on conçoit le produit dès le départ avec le plus grand soin pour qu'il ne soit pas modifié avant une longue période (longue par rapport au cycle de vie du produit), on réduit toutes les activités liées à la maintenance des références, aux réglages, à l'impression des catalogues, au service après vente etc.
Une analyse de l'approche des entreprises quant à la gestion des modifications des gammes et nomenclatures permet de voir que la charge de travail liée à une activité peut être très différente selon le choix fait par l'entreprise. La figure 5 permet de comparer trois exemples d'approches quant à la gestion des modifications de gamme et de nomenclature.
Dans la situation A, l'entreprise accepte les modifications de gammes et de nomenclatures dès que le service Recherche et Développement ou que le service Méthodes en propose une. Le produit s'améliore et le coût baisse avec le temps, à la fois à cause des améliorations apportées et à cause de la courbe d'apprentissage, mais la gestion des références techniques peut devenir très onéreuse car on est en continuel changement et en plus la courbe d'apprentissage peut ne pas être accentuée car on est continuellement en train de remettre en cause la manière de faire des ouvriers et des machines. On induit également des coûts sans doute élevés au niveau du service après vente et de l'entretien.
Dans la situation B, on améliore le produit grâce à la courbe d'apprentissage, mais fondamentalement on n'introduit pas de modifications jusqu'à ce qu'on invente un nouveau produit, ce qui explique la marche dans la courbe de coût. Ce nouveau produit incorpore toutes les innovations qu'on s'est bien retenu d'incorporer dans les anciens. Le nouveau produit rend obsolète l'ancien produit et les risques technique et commercial sont très grands car il n'y a pas de voie de retour si le nouveau produit ne prend pas immédiatement la part de marché occupée par son prédécesseur. Par contre la gestion des modifications techniques est probablement bien moins chère qu'auparavant puisqu'on ne le fait qu'à chaque fois qu'on introduit un nouveau produit. Le fait de travailler ainsi par à-coups peut aussi engendrer de sérieux problèmes dans la gestion des activités.
La situation C est un intermédiaire entre les deux premières. Les propositions de modifications sont retenues pendant un certain temps afin de leur permettre, par accumulation, de constituer une amélioration significative du produit mais qui ne représente pas l'introduction d'un produit résolument nouveau et innovant dans une technologie d'une nouvelle génération. Chaque trait sur le graphique de la figure 5 correspond à un produit différent. Chaque nouveau modèle du produit ne remet pas en cause la précédent. Il lui permet de finir sa vie, et en cela il minimise le risque technique et commercial. Cette approche permet d'avoir sans doute moins de coût de l'activité de maintenance des références techniques que la situation A, et peut-être plus que dans la situation B. En outre, là, où, dans les situations A et B, on n'avait à gérer qu'un seul produit à la fois, on a maintenant à gérer quelque deux ou trois produits, engendrant ainsi plus de coûts pour les activités liées au nombre de produits à gérer (complexité de la gamme), par exemple les activités liées à l'après vente, à la gestion du stock de pièces détachées, aux achats ou aux activités liées à la mise en oeuvre de la garantie.
On voit qu'il n'est pas évident de choisir sa démarche quant à une activité, car chaque démarche a des avantages et des inconvénients. Ce qui est important n'est pas de dire qu'il y a une meilleure solution pour tous les cas, mais c'est de faire réfléchir l'entrepreneur sur ses décisions. Encore une fois l'analyste d'activité veut surtout amener à rendre les choses visibles et claires afin d'arriver au consensus sur des perceptions partagées du modèle de représentation de l'entreprise que chaque manager utilise dans son processus décisionnel.
Un autre exemple de réduction à la charge a été mis en oeuvre par de nombreux constructeurs automobiles dans certaines de leurs usines ou pour toute la firme. Ford à propos de l'activité de gestion des commandes et des factures fournisseurs. Observant que, dans cette industrie, la plupart des approvisionnements se font par contrat annuel avec une clause de parts de marché réparties de façon fixe, pour au moins un an, entre deux, occasionnellement trois fournisseurs; observant que tout véhicule sortant de chaîne et déclaré bon doit avoir toutes les pièces spécifiées à la nomenclature, ils ont décidé d'alléger les activités de passation de commande et de gestion des factures fournisseurs en

(a) communiquant aux fournisseurs, souvent d'ordinateur à ordinateur, le plan de charge de la semaine ou du jour à venir et la part de chacun dans les approvisionnements requis, ce qui fait porter aux fournisseurs le risque de la gestion de stock et donc réduit cette activité chez le constructeur et
(b) ils ont annoncé que dans ces conditions les fournisseurs seront payées pour les pièces qu'ils sont réputés avoir fournies puisqu'elles ont été montées sur les véhicules, sans pour cela qu'ils aient besoin d'émettre une facture, éliminant de ce fait la plus grande partie des causes de l'existence de l'activité «gestion des factures fournisseurs».
L'acte d'éliminer une activité s'adresse principalement aux activités sans valeur ajoutée mais peut s'appliquer aux activités secondaires à valeur ajoutée que l'on a choisi de sous traiter. L'action d'élimination doit être prise avec une grande prudence car aucune analyse n'est jamais exhaustive et il faut affiner le travail de vérification des effets induits par cette élimination, surtout par rapport aux délais, à la souplesse, à la qualité. C'est en fait une invitation à refaire tout le raisonnement qui a amené à la proposition d'élimination.

Conclusion

On a vu que la comptabilité d'activité permettait d'affiner le calcul des coûts de revient pour rendre plus visible le processus par lequel on est arrivé à ce coût de revient. On y a vu que les coûts sont en fait toujours directs par rapport à une activité et que la frayeur de voir les coûts « indirects » se développer sans qu'on ne puisse faire grand chose devant cette « inévitable » dérive est infondée. On peut gérer les coûts de l'entreprise en gérant ses activités alors qu'on ne pouvait le faire en gérant les coûts de revient des produits.
Le cycle de vie des produits devenant de plus en plus court (la situation C de la figure 5 semble se répandre de plus en plus, et semble être, en tous cas, la stratégie de la majeure partie des entreprises japonaises), il devient de plus en plus important de regarder ce qui est pérenne dans l'entreprise. Ce sont les activités qui sont pérennes car leur nature n'est modifiée que par des changements organisationnels ou technologiques sérieux (la réduction des coûts des activités est, elle, une chasse continuellement ouverte).
Nous avons également montré que tout en affinant le calcul des coûts de revient, l'approche par les activités a permis de reconstruire tout un nouveau modèle de l'entreprise et permis au manager de rendre visibles ses choix quant aux activités.
En fait, alors que le calcul des coûts des activités (le calcul du coûts de revient des produits n'est plus l'objectif central) est une tâche qui va avoir une assez grande fréquence, l'analyse d'activité est, elle, un travail de réflexion stratégique qui devrait être réalisé tous les deux ou trois ans par le chef d'entreprise ou par son équipe dirigeante. Le travail d'analyse des activités ne peut être mené que sur la totalité de l'unité que l'on veut analyser: entreprise, filiale, usine, direction régionale, etc. Toute l'analyse partielle empêcherait de voir de nombreuses activités induites par les décisions d'un centre de responsabilité sur les autres centres de responsabilité et ne permettraient pas d'obtenir les résultats attendus.
Enfin, et ce n'est pas la moindre des conclusions, l'analyse par activités ouvre la voie au benchmarking qui est, du point de vue de l'auteur, le seul moyen d'aiguillonner l'entreprise pour la rendre compétitive et de mettre en oeuvre la philosophie du progrès permanent.

L'ABM ou le Management Basé sur les Activités

La Comptabilité basée sur les activités - c'est à dire basée sur les processus d'action dans l'entreprise - et qui est plus connue sous le nom d'ABC - a commencé à renaître vers la fin des années 80. Cet article montre l'évolution du domaine ainsi ouvert, depuis l'ABC jusqu'à l'ABM.
l'ABC: une méthode fine de calcul des coûts de revient qui ne remet pas réellement en cause le processus de management.
L'ABC ou Activity Based Costing a représenté une véritable remise en cause des méthodes de calcul des coûts de revient. Fondés sur une identification des processus requis pour mettre le bien ou le service à la disposition du client, les coûts calculés par l'ABC reflètent de façon lisible, malgré des conventions inévitables, ce que l'entreprise fait réellement pour satisfaire le client. Cette méthode s'éloigne le plus possible des allocations arbitraires pour trouver des bases d'attachement qui ont un sens et qui sont des variables d'action.
La méthode des sections homogènes, à laquelle le Plan comptable nous a habitués, n'est pas incompatible avec cette nouvelle méthode. Quand on y regarde bien, une application intelligente et adaptée de la méthode des sections homogènes permet d'arriver à la comptabilité basée sur les activités. Si elle avait su évoluer pour s'adapter aux conditions actuelles de fonctionnement des entreprises, la comptabilité par les sections homogènes aurait gardé sa pertinence. Ce n'est pas le cas. Le changement de nom de la méthode veut marquer la différence. Il s'agit d'inciter les managers et les comptables à réfléchir sur leur représentation de l'entreprise, sur leur pratique et à innover sur des bases saines.

Les innovations apportées par l'ABC

L'innovation que représente la méthode ABC se situe à deux niveaux au moins. Premièrement, c'est une innovation dans la finesse et la flexibilité possible de l'analyse des coûts, sans pour autant créer une usine à gaz. La notion de finesse se définit non pas par le niveau de détail mais par la qualité de la représentation du fonctionnement de l'entreprise et par la pertinence de cette représentation pour la prise de décision. La finesse suppose en particulier, à côté des bases d'attachement volumiques traditionnelles, d'autres bases telles que les lots, le mode de commercialisation, le type de client, etc. Ensuite l'innovation se situe dans le fait que, dans la méthode ABC, le manager ou le comptable de gestion se préoccupe des processus générateurs de coûts avant de se préoccuper d'attacher ces derniers aux objets dont on cherche à connaître le coût.
La méthode des sections homogènes fonctionne en répondant aux deux questions suivantes : (1) quel centre de responsabilité a consommé quels coûts?, et (2) sur la base de quelle unité d'oeuvre peut-on attacher, aux objets à valoriser, les coûts accumulés dans les sections? Cette méthode est fondée sur la notion de responsabilité: celui qui engage l'action qui cause la consommation de ressources s'en voit attacher le coût. Cette même philosophie est reprise dans la méthode ABC. Seulement, au lieu que ce soient des centres de responsabilité (les sections) qui servent de point d'accumulation des coûts représentant les consommations de ressources, ce sont les activités (donc les processus ou séquences d'actions) qui servent de points d'accumulation intermédiaires. Lorsque les activités sont susceptibles de donner lieu au choix de mêmes bases d'attachement, on peut les regrouper pour simplifier le processus de valorisation des objets.
Le diagramme de la figure 1 montre la logique d'élaboration des coûts dans l'approche ABC.
Aujourd'hui, la gestion des liens transfonctionnels dans l'entreprise (la gestion de la chaîne de valeur en est un exemple) est la nouvelle frontière du management. Il nous semble que la partition de l'entreprise en activités est plus pertinente (ou, pour le moins, aussi pertinente) pour la construction des coûts de revient que son découpage en centres de responsabilité. Et encore, nous nous plaçons ici dans le cas où une section homogène correspond à un centre de responsabilité, cas qui n'est pas le plus fréquent dans la pratique observée.
La figure 1 pourrait laisser à penser que la logique de valorisation ABC ressemble à celle d'une méthode de sections homogènes bien comprise. Cependant il y a au moins trois différences très importantes:
D'abord, la méthode ABC se préoccupe en premier lieu des causes de la consommation des ressources par l'entreprise et par les activités, et de la modélisation (ou représentation, ou description) de ce processus de consommation.
Ensuite, elle met plus l'accent sur la connaissance du coût de chaque activité que sur celle du coût de revient des objets. Rien n'interdit d'ailleurs, dans la méthode des sections homogènes, de mettre l'accent sur la gestion lu coût global de la section. Ce n'est pas fait dans la majeure partie des entreprises car les causes de l'existence des coûts ainsi accumulés ne sont pas clairement identifiées.
En outre, la méthode ABC permet d'utiliser une variété d'unités d'oeuvre beaucoup plus grande (donc une composition beaucoup plus fine et plus pertinente du coût) que ne le permet l'approche par les centres de responsabilité/sections. En effet, chaque activité est décrite par ce qui cause sa consommation de ressources et non pas seulement par les effectifs qu'elle emploie ou que par le parc machine qu'elle mobilise. La méthode ABC permet donc de se libérer de la domination de l'heure de main d'oeuvre ou de l'heure de machine qui caractérise la méthode des sections homogènes. A l'heure de l'automatisation ou à celle des services, ces deux unités d'oeuvre ne sont pas réellement les plus pertinentes.

La connaissance du coût de revient n'est pas suffisante pour permettre le management, mais l'approche ABC ouvre la voie

L'ABC, comme son nom l'indique par 'emploi du mot costing, est cependant limité à une préoccupation de calcul des coûts de revient. Or on ne gère pas plus une entreprise par les coûts de revient qu'on ne conduit une voiture en ne regardant que le tableau de bord. Le coût de revient est un indicateur de performance parmi bien d'autres. Il est intéressant de connaître ce coût de temps en temps, par exemple lorsqu'on se pose des questions de nature commerciale ou lorsqu'on veut introduire un nouveau produit, mais le lecteur aura remarqué que ces situations ne sont pas réellement quotidiennes...
Le coût de revient complet est un indicateur global et rétroactif de performance. En effet, il ne peut être calculé qu'une fois que les biens ou les services ont été vendus et que le volume est donc connu. Il est le reflet de toutes les actions qui ont été prises préalablement à la vente. Même dans le cas de coûts prévisionnels, il ne peut s'agir que d'une mesure synthétique qui reflète le volume de vente et de production de tous les produits fabriqués et vendus. Ce n'est pas un outil de pilotage de l'entreprise. Cela supposerait qu'il fournisse des informations permettant au manager de rectifier le tir avant la fin du cycle d'action. Certes les coûts de revient prévisionnels sont des outils de prise de décision, mais ce ne sont pas des outils de pilotage de l'entreprise pour le court ou le moyen terme. En outre, ils reposent sur des hypothèses de composition du portefeuille de produits ou services vendus qui sont des hypothèses de moins en moins robustes.
L'approche ABC a ouvert la voie de la connaissance du coût de revient des activités et c'est par là que l'approche du management va changer. Il est beaucoup plus facile de prévoir un portefeuille d'activités (c'est-à-dire de volume d'actions ou de processus) qu'on va mettre en oeuvre que de prévoir un portefeuille de ventes. On va donc focaliser son attention sur la budgétisation des activités avant de se soucier de la budgétisation des produits ou services.

La budgétisation des activités ou la remise en cause du management prévisionnel uniquement centré sur les centres de responsabilité.

Cette tâche de budgétisation n'est pas seulement de prévoir le montant des ressources qui seront consommées pour un certain volume d'opérations, c'est surtout, comme tout budget, une tâche de coordination entre les activités. On voit sur la figure 2 que le schéma de la figure 1 s'enrichit par un plan de coordination. La mécanique d'attachement qu'on avait préalablement utilisée, est inversée pour arriver à une estimation des coûts de ressources que l'on pense consommer. Il y a cohérence entre le système de calcul des coûts de revient et le système de budgétisation, ce qui permet un suivi plus riche dans le tableau de bord.

L'intégration de la budgétisation et de l'approche de calcul des coûts de revient.

Budgéter une activité c'est, par exemple, prévoir le nombre de contacts clients que le vendeur représentant aura; c'est prévoir aussi les taux de conversion de contacts en ventes, la dispersion géographique de la clientèle, ou la complexité des commandes en termes de nombre de lignes de produits différents commandés; c'est aussi prévoir la diversité des conditions de paiement qui seront accordées, la complexité du portefeuille de conditions de paiement qui en résultera, etc. Toutes ces variables qui seront suivies permettront de prévoir les conséquences de toute déviation par rapport au tableau de marche que représente le budget et offrira donc la possibilité de prendre les actions correctives appropriées. La connaissance des variables motrices du processus permettra également de créer une coordination réelle entre les activités pour qu'il n'y ait pas de gaspillage de ressources. Par exemple, si on choisit de louer, au lieu d'acheter, les véhicules des représentants vendeurs, il est évident que l'activité de réparation dans le garage de l'entreprise doit être réduite et que l'activité d'achat de pièces va être éliminée, et ainsi de suite, tandis que l'activité de comptabilité fournisseurs va, elle aussi, être modifiée. La coordination est rapidement transfonctionnelle au niveau des actions qui sont prises. C'est une coordination claire et facile à mettre à jour en cas de changements en cours de réalisation.
On voit qu'il s'agit ici de faire, pour chaque activité, ce qu'on aurait dû faire pour construire un bon budget avant même que le terme d'ABC n'ait été formulé. L'approche ABB (pour activity based budgeting) remet à l'honneur les saines pratiques dont on s'est un peu trop éloigné. C'est donc, grâce à l'introduction d'ABC, un retour vers une application correcte des principes de base du management prévisionnel.

La réorientation du management vers la conception d'une entreprise performante et efficace, dernier aspect du système d'Activity Based Management.

Outre de permettre un retour à une meilleure budgétisation, l'approche par les activités permet de reconstruire l'entreprise pour en faire un système efficace et efficient. En effet, si on connaît le processus d'enclenchement et le coût d'une séquence d'actions (c'est-à-dire les activités et leur coût) on peut se poser deux questions: a-t-on réellement besoin de cette activité?, et peut-on réduire ce coût, par exemple par une autre manière de réaliser le processus, voire même par une optimisation du processus? C'est là qu'on entre dans l'ingénierie de processus et dans le pilotage qui composent le troisième volet de l'Activity Based Management ou ABM. Ces deux questions sont le début de la réflexion fondamentale sur "comment l'entreprise va effectivement mettre en oeuvre la stratégie qu'elle a retenue?" ou sur "est-ce que la stratégie émergente qui résulte des processus (activités) mis en oeuvre permet d'atteindre les grands objectifs que l'entreprise ou ses dirigeants ont retenus ?"
La représentation de l'entreprise comme un réseau d'activités permet de reconcevoir les coûts de revient et de faire une budgétisation dynamique relativement peu liée aux aléas du marché. On budgète des activités, pas des volumes de vente. Les activités sont plus stables que les chiffres d'affaires des produits ou services.
Aux questions posées ci-dessus vont répondre des éléments de pilotage: par exemple tous les indicateurs de performance des processus permettent de savoir dans quel état le système se trouve.
Ces indicateurs qui seront le plus souvent physiques ont permis, dans la phase de budgétisation, d'anticiper les consommations de ressources. Dans leur rôle de description de fonctionnement du processus ces indicateurs de performance permettent la prévision des coûts.
Outre ce rôle de description à des fins de prévisions budgétaires, ils permettent de prévoir la performance de l'activité sur des plans qui ne sont pas toujours quantifiables à court terme sur le plan économique. La qualité de service, le respect des délais, la réactivité, pour ne citer que les plus classiques, sont le résultat du fonctionnement des processus que nous appelons activités. Ce sont ces éléments qui font l'entreprise performante.
Il est souvent plus important de prévoir une baisse de qualité ou un délai à venir que de connaître le coût de revient. Seul le suivi et l'exploitation systématique de ces indicateurs de performance descriptifs de la qualité de réalisation du processus permet à l'entreprise de prendre les actions correctives avant que les conséquences finales ne soient observées. C'est à dire bien avant que les coûts de revient ne puissent être connus. Ce sont ces indicateurs physiques qui alimentent les tableaux de bord de gestion, outils de suivi et d'aide au pilotage de l'entreprise performante.

La connaissance des indicateurs physiques décrivant le fonctionnement de l'entreprise peut, en outre, amener à reconcevoir le processus sous-jacent à l'activité en question. Nous allons regarder, comme bref exemple, le processus de réalisation des ventes par des représentants vendeurs. Des indicateurs physiques tels que le nombre de lignes de commandes par client, ou le nombre d'erreurs de saisie de quantité à livrer, ou le nombre de conditions de paiement, ou d'adresses de client, ou le nombre de litiges à la livraison, pourront amener à reconcevoir le processus même de prise de commande. Par exemple, on peut modifier l'activité en redessinant le formulaire de commande ou en dotant le vendeur d'un micro ordinateur équipé d'un modem qui évite toute recopie manuelle et, en plus, accélère les flux d'informations et les enrichit par la saisie peu coûteuse de données concurrentielles.
L'identification de l'activité "contact avec la clientèle" permet de l'analyser en tant que telle et d'identifier des indicateurs physiques qui serviront tant à la gérer qu'à la reconcevoir éventuellement. Par exemple, le suivi de l'évolution de la dispersion géographique des clients combiné au suivi d'un indicateur d'intensité du trafic routier par zone de chalandise pourrait permettre de prévoir le nombre de visites-clients possibles pour chaque vendeur. Cela pourrait permettre de prévoir tant le coût de ces visites qu'une estimation du chiffre d'affaires potentiel. En plus cela pourrait donner la possibilité soit de modifier les effectifs de vendeurs, soit de modifier leurs moyens de transport, soit de réorienter leur politique de contacts actifs, par exemple, en segmentant la clientèle en termes de sa fréquence de contact différenciée avec les vendeurs, soit de réduire la complexité du catalogue etc. Chacune de ces alternatives est éclairée par la connaissance de la composition de l'activité et des coûts qu'elle induit.
L'apport de la visualisation des activités permet de reconcevoir l'organisation même de l'entreprise et d'alimenter les tableaux de bord de l'entreprise, activité par activité, pour en permettre ou en améliorer le pilotage.
On arrive ainsi à compléter le diagramme de ce qu'est l'ABM en ajoutant la dimension pilotage aux deux dimensions précédentes.
On voit sur ce schéma que l'approche de ce qu'est le management de l'entreprise est profondément modifiée par ce qui n'était au début que l'approche ABC. On trouve une vision intégrée autour d'une représentation de l'entreprise en tant que réseau d'activité. On voit comment on peut comparer des entreprises de tailles différentes et de métiers différents sur la base de leurs activités car les processus d'enclenchement d'actions sont le plus souvent communs à une manière de faire et non pas à un couple produits-marchés. Avec cette possibilité de se comparer aux meilleurs, on peut alors améliorer l'entreprise et sa prestation aux clients.

Conclusion

L'ABM est une complète révolution de la vision de ce qu'est une entreprise.
C'est l'une des approches qui sous tendent la gestion globale. C'est une vision intégrée qui repart de l'analyse des causes pour construire le management. L'ABM est fille, ou soeur, des approches Qualité Totale et Lean Management. Le système d'information de gestion, dont l'un des piliers est la comptabilité de gestion, doit être compatible avec ces nouvelles formes de management en alimentant le processus de décision en amont des actions: seule une approche basée sur les activités nous semble pouvoir répondre aujourd'hui aux besoins des entreprises. Le schéma de l'ABM représenté par la figure 3 donne l'ampleur de la révolution qui se déroule dans les entreprises et dans la conception des systèmes d'information de gestion.

Qu'est-ce qu'une activité?

Dans la précédente chronique M. Lebas a présenté brièvement l'évolution de la comptabilité à base d'activités (ABC) vers le management des (et par les) activités (ABM) mais sans s'attarder sur la définition des activités. Nous allons tenter de préciser ici ce concept qui envahit, bien au-delà de la comptabilité, de nombreux champs de la gestion.
L'analyse des textes relevant directement de notre domaine fait apparaître deux éléments importants: la proximité conceptuelle entre le terme d'activité et celui de processus, et l'absence de qualification en soi de l'activité.
La proximité entre activité et processus est telle que chez certains auteurs les deux termes sont utilisés de manière interchangeable. J. A. Brimson, qui fournit dans son dernier ouvrage un glossaire, donne exactement la même définition pour les deux termes d'activité et de processus. Cette définition se réfère à une combinaison de personnes, technologies, matières, méthodes, environnement qui fournit un produit ou un service déterminé. Les activités décrivent ce que les entreprises font: la façon dont le temps est utilisé et la production des processus.
Le processus peut se définir comme un ensemble coordonné de tâches débouchant sur la livraison d'un bien ou d'un service spécifique.
L'introduction du mot tâche nous renvoie à l'ouvrage de C. Berliner et J. A. Brimson qui rend compte des travaux du CAM-I. Ayant envisagé successivement les termes de fonction, activité et tâche, les auteurs concluent en indiquant que "bien qu'il y ait une relation hiérarchique entre fonction, activité et tâche, le terme d'activité sera utilisé dans le sens général valable pour ces trois dimensions".
La multiplication des références n'ajouterait aucune précision. Le lecteur, et surtout le praticien, reste en définitive seul maître de la définition précise qu'il donnera au terme d'activité. Nous sommes ici typiquement dans le cas où l'interdépendance entre l'observé (l'activité) et l'observateur (le comptable et/ou le gestionnaire) est particulièrement

forte. Cette interdépendance disqualifie, s'il en était encore besoin, toute solution plaquée par le biais d'un progiciel standard. Seul l'effort d'analyse permet de progresser dans la compréhension du fonctionnement de l'organisation et d'en améliorer la gestion.
Cette absence de définition externe de l'activité ne veut pas dire que l'analyste est dépourvu de guide ou d'aide dans sa recherche. Tout d'abord nous savons qu'il y a production de quelque chose: bien, service, ou information. Il y a également consommation de ressources. Enfin l'organisation réalise ses objectifs par le biais de ses activités. C'est donc en nous appuyant sur un modèle général du fonctionnement de l'entreprise ou de l'organisation que nous pourrons identifier les activités à gérer.
Comme l'indique fort justement P. Besson: Il s'agit de s'entendre sur des modèles globaux et locaux de valorisation économique comme le modèle taylorien ou le modèle actuel du Juste à Temps (JAT). Dans les deux cas, c'est l'unité du modèle de valorisation économique qui induit le processus innovateur en spécifiant le plan de rationalisation du système des activités à mettre en oeuvre dans le temps et l'espace organisationnel.
Le meta-modèle permettant d'intégrer à un premier niveau de généralité les objectifs du JAT, de la qualité totale, des préoccupations environnementales, de coûts peut être trouvé dans le modèle de la chaîne de valeur. Pour M. Porter, il est impossible de comprendre l'avantage concurrentiel si l'on considère une firme globalement. L'avantage concurrentiel procède de nombreuses activités qu'une firme accomplit pour concevoir, fabriquer, commercialiser, distribuer et soutenir. Chaque activité peut contribuer à la position relative de la firme en termes de coûts et créer une base de différenciation. La référence à une base d'avantages concurrentiels est donc l'élément qui va nous guider dans l'identification des activités à gérer au sein de l'organisation. A ce critère de base nous pourrons ajouter, suivant en cela également M. Porter, deux autres critères: la mise en oeuvre de mécanismes économiques différents et le poids relatif ou croissant dans les coûts. L'observation de ce que fait l'organisation et la référence à la recherche d'avantages concurrentiels complétés par les deux autres critères qui viennent d'être cités doit aboutir à identifier et à isoler les activités constitutives du modèle de représentation de l'organisation.
Notons que tous les problèmes ne sont par pour autant résolus. En effet, l'avantage concurrentiel provient souvent autant des liaisons entre les activités que des activités elles-mêmes. C'est pourquoi nous ajouterons avec P. B. Turney que l'identification des activités est orientée par les objectifs choisis pour l'ABC. Suivant que l'on cherche un outil à caractère stratégique (par exemple la gestion du portefeuille de produits) ou opérationnel (par exemple l'amélioration de la fluidité sur une ligne de production) on ne retiendra pas le même découpage en activités.
Enfin nous voudrions souligner que cette nouvelle démarche conduisant à remodéliser le fonctionnement des organisations, du fait même de sa référence à la recherche constante d'une meilleure valorisation de ses consommations et de son savoir-faire, porte en elle un mécanisme d'apprentissage. La production de la valeur est externe et changeante, aussi ce n'est qu'en acceptant et en cultivant ce processus d'apprentissage intégré que l'analyse d'activités produira ses fruits.
Le calcul de coût peut se contenter d'un nombre d'activités restreint. Dans le département de production d'une firme fabricant et commercialisant des périphériques informatiques, l'activité "gestion des références" est une activité transversale qui concentre un tiers des coûts globaux de production hors composants. On y trouve la fraction des coûts d'approvisionnement, ceux de production et ceux des activités de support qui réagissent à des phénomènes de lots et qui trouvent leurs sources dans la complexité des appareils, mesurée en première approximation par le nombre de composants. L'affectation aux différents produits se fait ensuite en tenant compte du volume consommé pour chacune des références. Les composants standards se voient ainsi attacher des coûts faibles alors que les composants spécifiques supportent des coûts élevés. Le caractère de macro-activité n'est pas un obstacle au traitement correct des phénomènes de séries et apporte de ce fait une amélioration certaine à la connaissance des coûts.
L'utilisation de l'ABC pour l'étude prévisionnelle des investissements peut nécessiter, à l'inverse des besoins pour le calcul des coûts, de descendre à un niveau très fin d'analyse. L'activité se confond alors avec la tâche.
Une étude exploratoire menée chez un constructeur automobile français dans le cadre d'un réaménagement de magasins de stockage a conduit à distinguer: approvisionner l'ascenseur, approvisionner les postes de travail, approvisionner en transit, mettre en stocks etc. Seule une décomposition aussi fine permet de mesurer l'ensemble des impacts du réaménagement envisagé sur l'ensemble des processus concernés.

Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC

L'ABC ou Activity Based Costing est une démarche d'analyse du fonctionnement de l'entreprise aboutissant à une nouvelle architecture du calcul des "coûts à base d'activités". La vision américaine a été longuement présentée dans les deux derniers numéros de la revue. Cet article suggère une vision sensiblement différente qui prétend trouver dans l'originalité de la comptabilité de gestion française des sources d'enrichissement du concept américain d'ABC.
Le monde de la gestion est régulièrement traversé par des vagues qui pour la plupart sont qualifiées, après coup, de modes car elles ne laissent guère leurs empreintes sur le sable que constituent nos pratiques de gestion. Ces vagues nous sont venues d'Outre-Atlantique, gestion par objectifs, budget à base zéro, excellence, ou plus récemment d'Extrême-Orient, cercles de qualité, juste à temps. Pourquoi ces idées, supposées être à l'origine du succès d'entreprises, de secteurs ou de pays, ne laissent-elles pas plus de trace ? On peut en réponse à cette question avancer

deux familles d'arguments : d'une part l'analyse que l'on fait de ces idées est insuffisante et d'autre part le contexte est tellement différent que le transfert est impossible.
Du premier argument, il faut retenir que la plupart du temps on se contente de vouloir les résultats sans analyser le processus qui permet de l'atteindre. S'il y a une leçon que l'on doit aux Japonais, c'est que l'on ne peut se contenter de cela. On ajoutera que la signification du résultat est elle-même susceptible d'interprétation.
Du second argument, on retiendra qu'un outil, une méthode n'existe pas en soi mais est toujours le fruit de la nécessité ou d'une imagination contrainte par une réalité spécifique.
Ces rappels étant faits, que peut-on penser de la vague qui touche aujourd'hui la comptabilité de gestion et qui a pour nom la "Comptabilité à Base d'Activités" et qui sera sans doute complétée demain par "l'analyse fonctionnelle des coût". La première vient des USA, la seconde du Japon.
Pour y répondre, on replacera tout d'abord l'ABC dans son contexte en rappelant les éléments du débat actuellement en cours aux USA et en Grande Bretagne. Dans une deuxième partie on soulignera les particularités du contexte français avant de terminer en proposant de l'analyse d'activités une vision plus complexe mais plus riche, qui pourrait servir de base à une recomposition du système de contrôle de gestion.

L'ABC, le contexte, les objectifs

Sans prétendre saisir en quelques lignes toutes les particularités du contexte nord-américain, on peut avancer que l'analyse de l'ABC suppose de préciser le contexte comptable, le contexte industriel et le mode de diffusion de la démarche.

Le contexte comptable

La comptabilité analytique anglo-saxonne est relativement intégrée à la comptabilité financière. Son objectif initial est, dès le début du siècle, de faire ressortir le coût des produits vendus de manière à produire un résultat de période significatif pour l'environnement financier. Ceci est obtenu en regroupant l'ensemble des charges indirectes de production dans un compte de frais généraux et en éclatant ce dernier sur la base de la proportion des produits stockés et vendus. Les autres frais indirects sont considérés comme des charges de période. On les retrouve dans les comptes de charges administratives et de charges de commercialisation.
Le souci de connaître la rentabilité individuelle des produits n'est apparu qu'au lendemain de la seconde guerre mondiale. On a alors utilisé l'information comptable et en particulier les trois comptes de frais généraux (fabrication, administration générale et commercialisation) pour imputer les charges indirectes aux produits. L'extrême centralisation de l'information, couplée au coût du traitement, a conduit la majeure partie des entreprises à se servir d'une clé unique dans cette répartition : le coût de la main d'oeuvre directe ou le temps de main d'oeuvre directe. On trouve plus rarement les heures de machines ou la valeur des consommations.
Aucune obligation légale n'existe en matière de calcul de coûts, et les entreprises ont la possibilité de procéder à l'allocation des frais généraux en utilisant de multiples centres de regroupement de charges. Les auteurs d'ouvrages de comptabilité analytique n'hésitent pas à qualifier la procédure simplifiée comme étant la plus utilisée et la plus néfaste!
Dans ce contexte de coût complet purement conventionnel, la notion-clé est bien évidemment la notion de coût variable. Elle occupe la place de choix dans les manuels et dans la pratique. L'analyse coût-volume-profit et la notion de marge contributive sont au coeur de l'apport de la comptabilité analytique à l'aide à la décision.

Le contexte industriel

Les dernières décennies ont été marquées par une augmentation considérable des frais généraux en liaison avec le développement des services internes tant en amont qu'en aval de la fonction de production : prospection des fournisseurs, contrôles à la réception, services des méthodes industrielles, gestion de la qualité, logistique, service après vente, etc, sont les services qui ont vu leurs effectifs gonfler pendant que le personnel direct de production diminuait régulièrement.
L'augmentation corrélative de la marge contributive en réduisait simultanément son potentiel informatif. Au niveau des produits, une marge sur coût direct trop importante rend difficile son utilisation tant dans le domaine de la négociation commerciale que dans celui du choix de composition du portefeuille de produits.
Mais l'intérêt renouvelé pour le coût complet s'est très rapidement heurté aux problèmes posés par l'allocation d'une masse de frais devenue très importante, par une base d'allocation en diminution régulière : la main d'oeuvre directe.
A ce problème d'inadéquation entre la méthode de calcul et la structure des entreprises, il faut ajouter des problèmes nouveaux liés à l'introduction de nouvelles logiques de production. Pour faire face à la concurrence japonaise, les Américains, à leur tour, implantent la production en Juste à temps et la Qualité Totale. Mais le succès dans ces deux directions fait apparaître des contradictions nouvelles. La notion de volume qui est la seule présente dans l'analyse du comportement des coûts et de la marge contributive s'avère incapable d'expliquer ce qui se passe lorsque la taille des lots évolue, lorsque les délais hors production sont réduits, lorsque le taux de rebuts est diminué, etc.

Au total c'est une crise profonde de la comptabilité analytique en tant qu'outil d'aide à la décision que les entreprises américaines vivent au début des années 80.

Du modèle conceptuel à la pratique : mode de diffusion de la démarche

Comme c'est généralement le cas en gestion des entreprise, la pratique a précédé la théorie. Le modèle présenté en 1986 résulte de la synthèse des travaux d'une commission, le CAM-I, dans laquelle les pratiques innovantes de quelques firmes ont été analysées. Ce qui est intéressant à noter, c'est que le travail de la commission a largement dépassé le cadre du simple calcul de coûts de revient des produits. L'objectif du nouveau système d'information qui est préconisé concerne l'information sur les coûts nécessaires aux décisions opérationnelles et stratégiques. Un tel système s'appuie sur quatre concepts-clés : l'amélioration permanente, la représentation de l'entreprise en tant que réseau d'activités, la référence permanente à l'extérieur et l'amélioration de la traçabilité des coûts par rapport aux objectifs de gestion. On est loin d'un simple outil de calcul de coûts. Bien que cela ne soit pas formulé aussi clairement, l'ambition est bien de changer la façon de voir le fonctionnement de l'entreprise et d'en déduire un changement dans la façon de gérer, en s'aidant en particulier d'une nouvelle approche du calcul des coûts.
La publication sous l'égide de l'IMA, en septembre 1992, de 8 études de cas, permet de se rendre compte de la façon dont l'ambition annoncée en 1986 a été comprise et traduite dans les faits. Les huit cas soulignent la primauté donnée partout à l'utilisation de l'ABC pour l'analyse de la rentabilité des produits, des clients et des marchés. Dans quatre cas l'articulation avec la gestion de la qualité est soulignée comme facteur de succès. Il n'est sans doute pas possible de tirer de véritable enseignement de ces quatre cas. En effet H.T. Johnson écrit à la même époque que : « il n'y a pratiquement pas de similitude entre l'analyse des processus discutés aujourd'hui par les experts en gestion de la qualité et l'analyse d'activités discutée par les autorités en matière d'analyse des coûts ». On pourrait être tenté de suivre ce dernier avis quand on lit dans l'ouvrage de l'IMA que les centres de regroupement qui sont utilisés pour limiter la complexité du nouveau système de coûts « peuvent être organisés à partir de structures organisationnelles comme le département ou le centre de responsabilité ».
Ces études de cas confirment ce qui transparaît dans les publications professionnelles et académiques : l'enjeu du renouveau de la comptabilité de gestion est concentré, aux États-Unis surtout, du moins pour le moment, sur la recherche de coûts plus précis afin de mieux gérer le portefeuille de produits, de clients et de marchés. On est loin des ambitions affichées par le CAM-I.
A l'heure actuelle, l'ABC est vendu aux financiers des entreprises , essentiellement comme un nouvel outil de calcul de coûts, et accessoirement comme un outil de gestion des activités. Des applications plus ambitieuses existent mais elles sont l'exception.

Le contexte français

La situation française se caractérise à la fin des années 80 par un système d'analyse des coûts relativement autonome par rapport à la comptabilité financière. Ce système de calcul de coûts est volumique. Il est complété dans les ateliers par des mesures de performance regroupées dans des tableaux de bord.

Une antériorité de l'analyse d'activités

La méthode de calcul des coûts, appelée méthode des sections homogènes, constitue à n'en pas douter une forme d'analyse d'activités. Chaque section est le lieu de consommation de ressources pour la production d'un service ou d'une transaction qui est consommé par les produits ou une autre section. Ces sections sont utilisées pour l'analyse des charges indirectes, souvent avec un luxe de détails dans la fonction de production et moins finement dans les autres fonctions. Les charges qui y sont affectées ne sont pas uniquement les charges enregistrées en comptabilité générale en raison de l'autonomie assurée par un compte de différences d'incorporation.
De ce fait, on peut, à juste titre, en lisant certaines publications américaines, avoir l'impression que ces derniers réinventent la méthode du Colonel Rimailho et de la CEGOS avec soixante ans de retard ! En dehors de la satisfaction d'amour propre national, un tel réflexe ne peut conduire bien loin. En effet les entreprises françaises connaissent les mêmes évolutions que les entreprises américaines, anglaises ou allemandes. L'envolée des charges indirectes qui rend inopérante la marge contributive comme critère de gestion, conduit en France à des coûts complets de plus en plus conventionnels qui enlèvent toute signification aux marges nettes par produits.

Un système volumique différencié

L'assimilation générale des centres d'analyse aux centres de responsabilité ne favorise pas la traçabilité des charges vers les produits. La structure budgétaire a pris le pas sur l'architecture de calcul des coûts au point d'arrêter toute réflexion sur la nécessaire adaptation de la méthode des sections homogènes au contexte des entreprises d'aujourd'hui. On conserve la mécanique héritée des sections homogènes mais on l'applique dans des centres de responsabilité qui n'ont

plus que très rarement les caractéristiques de l'homogénéité. L'hétérogénéité des activités, combinée à la diversité des modes de consommation de celles-ci par les produits, conduit à de multiples subventionnements croisés entre produits.
Bien que nos ouvrages de comptabilité préconisent tous de multiples unités d'oeuvre adaptées à chaque centre, celles que l'on rencontre dans la pratique sont en nombre très limité. Comme aux USA, heures de MOD, heures de machines, Francs d'approvisionnements et Francs de chiffre d'affaires sont, avec la somme des charges directes, les bases les plus répandues d'allocation des charges indirectes. Outre la médiocre transcription qu'un choix aussi réduit peut donner du fonctionnement de l'entreprise, ces unités d'oeuvre font du système de calcul de coûts un système volumique. Système volumique de calcul des coûts qui renvoie à un modèle volumique de l'entreprise tel que le véhiculent les bons manuels de micro-économie. Dans la mesure où toutes les unités d'oeuvre sont issues de la zone des charges directes, cela signifie que les charges indirectes sont allouées aux produits sur une base qui ne varie qu'avec le volume fabriqué ou vendu. On peut toujours se réjouir de constater qu'en règle générale les systèmes français sont plus détaillés que les systèmes américains et fournissent des coûts complets. Mais en réalité la validité des informations produites par les deux, systèmes sont aujourd'hui aussi peu fiables les unes que les autres.

Un système de contrôle des performances non comptable

Malgré un développement important de la culture économique de gestion. depuis le début des années 70, l'utilisation de l'information économique reste réduite au budget et ceci à un niveau relativement élevé de la hiérarchie. Par contre, on constate dans pratiquement toutes les entreprises industrielles l'existence de systèmes d'information non économique dont la fonction est le pilotage à court terme des ateliers. Ils sont souvent complexes, très chargés en chiffres et donc difficiles à exploiter de manière efficace. Mais on doit constater que ces systèmes d'information ont été revivifiés par les nouvelles orientations de la gestion de production. Que ce soient les démarches de production en juste à temps ou les démarches de qualité totale, elles demandent toutes la collecte et l'analyse d'informations à caractère généralement non monétaire à un niveau extrêmement décentralisé. Ces nouveaux besoins couplés dans nombre d'entreprises à des démarches de participation et de décentralisation ont contribué, ces dernières années, à faire des tableaux de bord d'ateliers de véritables outils de gestion performants.
Ce qui intéresse le comptable de gestion, outre l'aspect outil de contrôle opérationnel, c'est la présence dans ces tableaux de bord d'informations capitales pour la modélisation du fonctionnement effectif de l'entreprise. Modélisation qui doit être le préalable à la conception de tout nouveau système de calcul de coûts de revient.
En puisant dans la tradition de contrôle française, on retrouve tous les ingrédients qui font la nouveauté de la démarche ABC. Il appartient aux Français non de copier le modèle américain mais de trouver dans leurs traditions les ressorts nécessaires à la recomposition d'un système de contrôle de gestion performant.

Esquisse d'une vision de l'ABC à la française

Une fois de plus se pose le problème du processus de changement. Le changement est permanent dans l'entreprise, a-t-on coutume de dire. On a pu le vérifier dans bien des aspects de la vie des entreprises depuis une trentaine d'années. C'est aujourd'hui au tour du calcul économique et, plus largement, du contrôle de gestion d'être pris dans la tourmente. Révolution ou simple évolution ? On ne peut répondre à cette question sans réfléchir plus à fond aux problèmes qui se posent. C'est en fonction des réponses qui seront apportées que l'on pourra juger du bien fondé de la démarche ABC et de ses arguments de vente et au besoin proposer une autre perspective de renouvellement des instruments du contrôle de gestion.

Retour sur les concepts-clés

Le comptable qui travaille avec deux systèmes de comptabilité relativement autonomes a l'habitude de considérer que chacun d'eux fournit une modélisation spécifique de l'entreprise. La comptabilité générale, malgré certaines évolutions récentes, reste fondamentalement un modèle patrimonial de l'entreprise. La comptabilité générale modélise les échanges avec l'environnement et l'impact de ces échanges sur la richesse des propriétaires. La comptabilité de gestion qui trouve sa source dans ce qui était, il y a seulement encore 30 ans, la comptabilité industrielle, modélise le fonctionnement interne de l'entreprise et est, de ce fait, d'abord un instrument de description des mécanismes physiques qui permettent de transformer des ressources (les coûts) en valeur pour les clients. L'inexistence de cette dichotomie dans les pays anglo-saxons explique sans doute, pour une part, l'absence d'interrogation sur le modèle et la focalisation sur les outils que sont notamment les méthodes de calcul de coûts.
Si on ne change pas son modèle de référence, et que l'on modifie les procédures de calcul des coûts, alors on parlera effectivement d'évolution. En particulier pour un Français déjà familier avec les activités sous la forme des sections homogènes, les nouvelles procédures de calcul se résumeront à une diversification des unités d'oeuvre.
A l'inverse, si c'est le modèle de représentation de la création de valeur qui est remis en cause, alors on doit parler de révolution. Or c'est bien de cela qu'il s'agit. La valeur créée n'est plus proportionnelle au volume, elle naît de la présence dans le produit d'un certain nombre d'attributs dont la qualité, le délai de disponibilité, le caractère innovant, la

réparabilité, la recyclabilité, etc. Dès lors, se pose le problème du développement d'un modèle de représentation des mécanismes de production de ces attributs et en particulier des mécanismes de consommation de ressources qui leur donnent naissance. La complexité inévitable d'un tel modèle rend hypothétique la possibilité de tout saisir par le calcul économique, rend hypothétique la possibilité de construire un modèle à une seule dimension ou une seule variable, rend hypothétique l'efficacité du contrôle concentré au sommet de la hiérarchie. Toutes ces caractéristiques permettent de prédire avec de faibles risques d'erreur que les entreprises qui achèteront des outils ABC sous la forme de logiciels prêts à l'emploi n'en tireront pas grand bénéfice et leur échec permettra alors aux attentistes de déclarer une fois de plus « ce n'était qu'une mode ».
Si l'on veut éviter cela et aider les entreprises dans le nécessaire renouvellement de leurs outils de contrôle de gestion, il faut d'abord les persuader qu'elles doivent commencer par considérer les outils de contrôle de gestion pour ce qu'ils sont, c'est-à-dire des outils développés au cours du temps pour permettre aux gestionnaires de conserver la maîtrise de l'entreprise sur la base d'un modèle général du fonctionnement de cette entreprise. Le modèle actuel est essentiellement dérivé du modèle taylorien de l'entreprise, modèle qui sépare clairement les fonctions d'exécution des fonctions de direction, qui fait de la spécialisation verticale le pivot de la productivité et par voie de conséquence de la profitabilité. Ce modèle considère que le travail d'exécution, le seul à être « productif », donne aux produits leur valeur, et qu'il est de ce fait essentiel de centrer l'ensemble des dispositifs de contrôle sur la main d'oeuvre directe. C'est enfin un modèle dans lequel le temps est une variable homogène et qui peut être, sans autre forme de procès, divisé en tranches mensuelles, trimestrielles ou annuelles pour l'appréciation des performances sur la base de critères financiers.
Si ce modèle ne correspond plus au fonctionnement effectif des entreprises, ou si l'on cherche à s'en écarter au plus vite, alors il faut aussi changer la façon de représenter l'entreprise dans le domaine économique et en particulier en tirer les conséquences en matière de procédures de calcul de coûts.

L'inutile course à la précision

Depuis les premières publications sur l'ABC, l'argument de vente essentiel de ses « avocats » a été le suivant : les systèmes traditionnels déforment les coûts des produits, grâce à l'ABC on aura de nouveau des coûts exacts et on prendra de meilleures décisions.
Une telle argumentation est typique de la logique de l'outil et ne pose aucune question sur la place de l'outil par rapport au modèle d'entreprise qui le justifie. Cette argumentation fait également deux hypothèses fortes : tout d'abord les coûts « réels » peuvent être connus, ensuite la connaissance des coûts « réels » conduit chacun à prendre les bonnes décisions.
Malheureusement ces deux hypothèses sont peu réalistes. La connaissance des coûts « réels » au niveau des produits est une ambition irréalisable comme le montre bien l'analyse hiérarchisée proposée par la démarche ABC. Certains coûts varient avec le volume produit, d'autres avec la structure du volume (taille des lots, nombre de familles) ; d'autres sont totalement déconnectés du volume produit ou vendu (coûts de l'infrastructure de support, coût de la recherche). Comme le montre la figure 1 il existe une limite raisonnable pour l'attachement des consommations de ressources aux produits.
Cela signifie que tout calcul de coût complet, à quelque famille qu'il appartienne, nécessite des procédures d'allocation de coûts joints, procédures dont on a démontré l'absence d'objectivité. Tout calcul unitaire restera donc imprécis et d'autant plus imprécis que la fraction des coûts directs unitaires sera faible. L'intérêt de l'adoption de la procédure ABC réside donc moins dans un résultat final plus précis que dans l'identification précise au sein de celui-ci des différents niveaux de causes de consommation de ressources.
La supériorité intrinsèque d'un système de coûts de type ABC reste difficile à prouver. Pour le faire, il faudrait pouvoir comparer l'efficacité des décisions prises sur la base d'informations fournies par deux systèmes de coûts par un acteur économique avant une fonction d'utilité stabilisée. C'est une situation que l'on ne peut guère envisager en raison de l'impossibilité de connaître le coût réel qui fournirait la référence.
La désirabilité d'un système ABC ne peut donc se justifier sur la seule base de l'outil que constitue l'architecture de calcul des coûts. Son attraction réside dans le modèle de représentation de l'entreprise qui en est le support, c'est à ce niveau que se situe son véritable potentiel d'aide à la gestion.
Comme le rappelle fort justement H.T. Johnson, dans son dernier ouvrage, l'analyse des activités s'est développée dès les années soixante notamment chez General Electric puis a été popularisée par le cabinet A. Andersen. Mais pendant cette période aucun lien n'a été établi avec le calcul des coûts des produits. L'analyse était centrée sur la mise en évidence de facteurs transversaux de contrôle de l'évolution des frais généraux et sur le coût des activités élémentaires. Si au cours des années 80 l'idée a été reprise et articulée avec le système de calcul des coûts, c'est sans doute qu'une modification majeure dans le contrôle des coûts est intervenue. D'un contrôle centralisé et réalisé par des spécialistes (vision taylorienne), on est passé, à la fois pour augmenter la réactivité et sous l'influence de l'analyse de la qualité, à l'idée d'un contrôle décentralisé. Pour ce faire, il faut fournir à l'ensemble du personnel des signaux suffisamment clairs et puissants pour que chacun puisse agir de manière pertinente sur les coûts locaux tout en ayant conscience des effets transversaux de son action. Dans cette optique, le passage de l'analyse des activités au coût à base d'activités apparaît non comme la recherche d'une plus grande précision dans l'évaluation des coûts des produits, mais comme le moyen d'une plus grande efficacité dans la maîtrise des coûts globaux par la décentralisation de l'information économique. La

pertinence des nouveaux coûts doit donc s'apprécier non par rapport à une hypothétique exactitude économique mais par rapport à une amélioration de la cohérence de comportement des acteurs à l'intérieur de l'entreprise.

La nécessaire cohérence stratégique

Les deux leçons que l'on peut tirer des expériences connues d'adoption de systèmes ABC, tant à l'étranger qu'en France, sont d'une part que les entreprises changent leurs systèmes de coûts soit sous la contrainte de l'environnement, soit à l'occasion d'une réorientation stratégique. Les deux sources de changement se renforcent généralement l'une l'autre.
L'arrivée de nouveaux concurrents offrant la même qualité et le même potentiel d'innovation oblige par exemple la firme Tektronix à se préoccuper de l'influence de son système de coûts sur le comportement des ingénieurs chargés de la conception des nouveaux produits. Hewlett Packard a modifié son système de calcul des coûts à plusieurs reprises depuis 1986 pour améliorer la prise en compte, par ses ingénieurs de conception, du coût de la complexité des différents procédés techniquement disponibles. C'est un changement de stratégie dans l'organisation de la production qui a conduit SmithklineBeecham à reconsidérer son système de coûts. On pourrait ainsi multiplier les exemples.
Dans tous les cas, ce qui est recherché, bien avant une hypothétique exactitude, c'est une amélioration de la cohérence de comportement, vis-à-vis des grandes orientations stratégiques, de tous ceux qui utilisent des données économiques. On est loin de l'objectivité des calculs économiques sur la base des coûts. Non seulement on admet que les coûts ne donnent qu'une image déformée, mais, bien plus, on veut construire cette image sous la contrainte de la vérité locale et temporaire que constitue pour tous la stratégie poursuivie.
Le système de coûts, pour jouer son rôle de signal fort dans l'ensemble de l'entreprise, doit rester simple. Mais rester simple, cela signifie rester imprécis, car on ne peut espérer saisir la complexité du fonctionnement d'un établissement industriel avec seulement deux inducteurs (Océ-Graphics, Siemens), ou même avec huit inducteurs comme dans telle entreprise de mobilier de cuisine ou encore avec neuf inducteurs comme dans telle entreprise de produits d'hygiène.
Cette simplicité n'est possible que parce que, dans ces entreprises, le système de coûts n'est que l'un des dispositifs qui assure la maîtrise des coûts. Celle-ci peut être modélisée en s'appuyant sur la distinction opérée par D. Ryley entre les inducteurs opérationnels et les inducteurs structurels. On peut également s'aider du triptyque constitutif de l'analyse stratégique des coûts que propose J.K. Shank : analyse de la chaîne de valeur, recherche des inducteurs de coûts et des avantages compétitifs.
La figure 2 tente de donner une représentation de l'articulation nécessaire entre les différents éléments constitutifs du modèle de contrôle de gestion qui peut être induit des pratiques les plus innovantes et les plus ambitieuses en matière d'analyse d'activités.
Dans ce système la constitution des centres de regroupement et le choix des inducteurs se fait sur la base de la lecture des orientations stratégiques sur la carte des activités. On essaie d'identifier les processus transversaux qui sont le support et le lieu de gestion des avantages compétitifs (déjà possédés ou à conquérir) de l'entreprise. La maîtrise des coûts s'obtient à court terme par l'amélioration continue des performances. La dynamique sous-jacente est traduite dans la figure 3 à partir d'un exemple emprunté au cas Océ mentionné plus haut.
L'architecture du calcul de coûts est construire autour des grands processus. Une représentation partielle du processus d'approvisionnement est donnée ici. Pour traduire la stratégie de standardisation le coût de ce processus est alloué aux objets de coûts sur la base de l'inducteur « Référence » par le biais d'un coût fixe indépendant du volume consommé. Ce choix permet d'orienter le coût des produits futurs en indiquant aux ingénieurs de conception que l'utilisation de références standard (donc consommées en grandes quantités) permet l'abaissement du coûts des produits.
Mais simultanément la mise en place, au niveau de chaque activité composant le processus, de mesures de performance conduit à une action continue sur la consommation de ressources par le processus. Une des mesures de performance réalisée au sein du tableau de bord, prendra pour l'activité « gestion des marchés » la forme de la mesure du pourcentage de fournisseurs en assurance qualité. Cette mesure, non économique, anticipe les gains futurs qui pourront être obtenus au stade de l'activité « Contrôle des réceptions » sous la forme d'une diminution du nombre de contrôles, et au stade du « Magasinage » par la livraison directe des composants en ligne de montage, ces produits ne nécessitant plus de contrôle à l'entrée. L'amélioration de performance au sein de l'activité « Gestion des marchés » se traduira à terme par une baisse du coût fixe à la référence. Dans une telle architecture le contrôle des coûts se réalise à court terme par l'amélioration continue des performances recensées dans les tableaux de bord. Cela explique également que le calcul du coût unitaire des inducteurs ne soit pas nécessaire à des périodes rapprochées. Le suivi, en temps réel, des performances, sous la forme d'indicateurs non monétaires, suffit pour avoir une bonne représentation de la tendance des coûts.
On notera aussi que les mesures de performance sont susceptibles de contribuer tout à la fois à l'abaissement des coûts comme dans l'exemple utilisé plus haut, et à l'augmentation de la valeur lorsqu'elles intègrent des mesures de qualité, de délais, d'innovation, etc.
Le choix des investissements physiques et organisationnels constitue la seconde source de contrôle des coûts. Le nombre de sites de production, leur localisation, le nombre de familles de produits, leur différenciation, l'implantation des ateliers, le choix des technologies sont autant de facteurs qui conditionnent le niveau de consommation de ressources dans les entreprises. Ce sont donc des déterminants à long terme du niveau des coûts.

En reprenant là distinction de D. Ryley, on peut dire que les tableaux de bord permettent de suivre les inducteurs opérationnels et que le choix des investissements est un des éléments majeurs du contrôle des inducteurs structurels.
En conclusion, il est nécessaire de souligner que la recherche d'un système de coûts plus pertinent conduit à mettre en évidence le fait que le coût ne se contrôle pas. Seules structure et performance, causes premières des consommations de ressources, sont susceptibles d'une maîtrise directe. C'est donc à une réflexion globale sur le fonctionnement de leurs entreprises qu'il faut inciter tous les comptables de gestion, et au-delà tous les gestionnaires, avant de leur proposer de s'attaquer à la redéfinition de leurs méthodes de calcul des coûts. C'est à ce prix que l'on pourrait voir émerger une vision française de l'ABC.

Systèmes de calcul de coûts de revient et subventionnements croisés

Le mouvement actuel de renouvellement du contrôle de gestion et tout spécialement de la comptabilité analytique souligne généralement l'importance du phénomène de subventionnements croisés dans les systèmes actuels de calcul de coûts. Les sources de ces distorsions ont été largement documentées par les auteurs américains et tout spécialement par R. Cooper qui leur a consacré plusieurs rubriques dans la revue Journal of Cost Management. Bien que la mise en évidence de ces subventionnements croisés ne soit généralement pas le facteur essentiel dans le changement de système de calcul de coûts, leur étude constitue un excellent exercice pédagogique. Nous proposons ci-après une présentation qui est utilisable avec tous les publics maîtrisant correctement l'architecture du calcul du coût complet à partir des centres d'analyse.
Les travaux de R. Cooper sont intéressants pour le lecteur français, mais celui-ci ne doit pas oublier que d'une manière générale la comptabilité analytique américaine est nettement moins fine que la nôtre. De ce fait les phénomènes d'hétérogénéité qui sont à la base de l'analyse des subventionnements croisés, y sont accentués. Néanmoins l'occasion peut-être saisie pour revenir sur les hypothèses de base de notre système de comptabilité analytique.
Bien que le vocabulaire ait évolué depuis 1982 et que l'on parle aujourd'hui de centres d'analyse, la notion fondamentale reste implicitement celle de section homogène. Il est toujours possible de considérer que le centre d'analyse, qui se confond généralement avec un centre de responsabilité, puisse être subdivisé pour les besoins de la comptabilité analytique. Cette subdivision se rencontre plus facilement dans les départements de production que dans les départements tertiaires, là où pourtant les besoins d'analyse sont les plus grands.
L'homogénéité des sections est repérable dans trois dimensions : l'activité, la consommation de ressources et le mode de consommation de l'activité par les objets de coûts. Des distorsions sont susceptibles de prendre naissance sur chacune de ces trois dimensions. Elles seront présentées à partir d'un exemple chiffré volontairement simplifié.

Les informations de base pour un calcul de coûts de revient prévisionnels

Un atelier de production constitue, dans le système actuel de calcul de coûts, un centre d'analyse. Celui-ci est caractérisé, dans notre exemple, par une unité d'oeuvre qui est l'heure de main d'oeuvre directe. On notera que le choix de cette unité d'oeuvre, bien que conforme à la pratique la plus utilisée dans les entreprises, est totalement indépendant des phénomènes étudiés. Le même exercice peut être réalisé avec des heures machines ou des mètres carrés de surface peinte ou encore des tonnes usinées.
Le calcul du coût unitaire de l'unité d'oeuvre de cet atelier suppose de connaître le montant des charges attachées à celui-ci et le nombre d'unités d'oeuvre budgétées (ou réalisées).
La détermination du montant des charges attachées à un centre d'analyse peut faire intervenir des procédures plus ou moins complexes : affectation dans le cadre de la répartition primaire (budget du centre) et imputation dans le cadre de la répartition secondaire. Celle-ci pouvant elle-même utiliser des clés de répartition de types extrêmement variés. Tout retraitement d'un centre d'analyse suppose le réexamen de cette répartition secondaire. Aussi, afin d'alléger la présentation de l'exercice et en faciliter l'interprétation, ferons nous l'hypothèse que le centre étudié ne reçoit aucune imputation dans le cadre de la répartition secondaire.
Le nombre des unités d'oeuvre, au moins dans l'exemple qui nous intéresse et qui est situé au sein de la direction de la fabrication, est fourni par le système de gestion de production. Ce dernier, par le biais de ses deux documents de base que sont la nomenclature et la gamme opératoire, est, en effet, en mesure de donner une évaluation de toutes les consommations directes et, pour ce qui concerne les temps, de les situer dans un centre d'analyse.
Compte tenu des prévisions de ventes, le système de GPAO permet d'obtenir les temps d'activité théoriques du centre M102. Le centre M102 comprend deux types de postes de travail, l'un, manuel, désigné par MM 102 dans les gammes et l'autre, automatique, désigné par le code MA102. Le volume d'activité du centre M102 est mesuré par le volume de main d'oeuvre directe. Celui-ci se déduit des deux documents qui précèdent. Ainsi le produit I consomme 300 000 fois 0,02h soit 6 000h.
Les charges affectées au centre M102 s'élèvent à 2 604 000F. Comme l'unité d'oeuvre du centre M102 est la main d'oeuvre directe, seule l'information relative à cette donnée sera récupérée dans le système de GPAO par le système de calcul. de coûts. On en déduit donc un coût de l'unité d'oeuvre de 140F. Le montant des frais du centre M102 à intégrer au coût de revient de chacun des produits est de :

Le résultat du calcul semble peu réaliste lorsqu'il est présenté pour une opération et pour seulement 5 produits ou sous-ensembles. En réalité il faut imaginer que le tableau précédent n'est jamais élaboré en tant que tel. Soit on calcule le coût de revient d'un produit à travers tout le process dont M102 n'est qu'un maillon, soit on s'intéresse à la charge des postes de travail MA102 et MM102. Mais il n'y a aucune raison de mettre en relation les deux types d'analyse. Le problème ne sera mis à jour que par une investigation générée par la mise en évidence d'une anomalie lors d'une étude spécifique généralement liée à une transaction avec l'environnement (sous-traitance, devis, commande marginale, etc).

L' effet de diversité d'activités dans un centre d'analyse

Supposons que l'anomalie soit découverte et qu'une révision de l'imputation des charges accumulées dans le centre M102 soit mise en oeuvre.
La seule observation de ce qui se réalise à l'intérieur du centre M 102 fait apparaître que l'hypothèse supposée d'homogénéité de l'activité du centre d'analyse n'est pas respectée. Ce n'est pas une, mais deux activités qui coexistent au sein du centre : le montage manuel et le montage automatique. Cette transformation a bien été intégrée par la gestion de production au niveau des gammes mais n'a eu aucune traduction sur le plan comptable. Pour lui en donner une, il faut isoler la consommation de ressources générée par la MOD et la consommation de ressources liée aux machines. Il faut ensuite proposer une répartition de ces charges, suivant des modalités appropriées traduisant l'idée d'homogénéité.
Supposons, pour la commodité de l'exposé, qu'une analyse rapide des charges imputables respectivement à l'activité manuelle et automatique indique qu'elles se montent à 1 699 452 F et de 904 548 F.
L'unité d'oeuvre pour l'activité manuelle (MM102) n'a aucune raison d'être remise en cause, on conservera l'heure de main d'oeuvre directe.
Pour l'activité de montage automatique (MM102) on suggérera l'utilisation de l'heure machine. Ce choix, outre le fait de correspondre à une information déjà disponible dans le système de GPAO, offre l'avantage d'être neutre par rapport à la nature de la production (elle n'aura pas à être révisée en cas de changement de produits), par rapport à l'organisation de la production (le passage d'une organisation en 1x8 à 2x8 ou 3x8), et par rapport au travail indirect nécessaire au service des machines (temps masqué).
Le service de contrôle de gestion va récupérer l'information sur les heures machines auprès de la GPAO, et trouver ainsi le volume de "production" d'unités d'oeuvre de MA102 :
Le traitement du centre M102 peut être schématisé comme suit :
Le calcul du coût de revient des cinq produits dans le centre M102 est alors possible et donne les résultats suivants :
La différence entre le coût initial et le nouveau coût permet de mesurer l'effet de subventionnement dû à la non prise en compte spécifique, dans le système initial, de l'activité des machines. L'écart se chiffre pour chaque produit comme suit :
Les produits utilisant la technologie manuelle subventionnaient les produits de technologie automatique. Le mécanisme de ce subventionnement est simple et mérite d'être détaillé.
Dans le système initial, l'hypothèse d'homogénéité conduit à supposer que toutes les activités qui ne sont pas représentées par l'unité d'oeuvre sont consommées par les produits dans les mêmes proportions que cette unité d'oeuvre.
Dans le cas présent les heures machines s'élèvent à 9 900. Celles-ci sont supposées être consommées par les produits dans les mêmes proportions que les heures de main d'oeuvre directe qui est l'unité d'oeuvre retenue. Pour chaque heure de main d'oeuvre directe on imputera donc 9 900/18 600 = 0,5322 h. mach.
En multipliant ces écarts de temps parle nouveau taux de l'unité d'oeuvre on retrouve le montant du subventionnement mesuré plus haut.
Le lecteur aura noté que le coût de l'unité d'oeuvre est identique dans les deux activités. Le phénomène de subventionnement mis en évidence n'est donc imputable qu'à des écarts de consommations en volume. Il peut se formuler sous une forme générale : les petits consommateurs d'une activité non intégrée à l'architecture du calcul du coût de revient subventionnent les gros consommateurs de cette même activité.
Dans notre exemple, les produits qui consomment les heures de montage automatique sont subventionnés en proportion de leurs consommations par les produits qui relèvent de la technologie manuelle.

Effet du coût relatif des activités

Comme indiqué plus haut, il s'agissait d'une analyse rapide. L'égalité des taux horaires paraissant peu vraisemblable au responsable du centre, une étude complémentaire a été conduite. Celle-ci, en partant d'un pointage précis de toutes les charges du centre M102, aboutit à une répartition entre les deux activités sensiblement différente du travail précédent. Le résultat de l'analyse est schématisé dans le graphique ci-contre.
Si nous recalculons maintenant l'imputation des charges du centre M102 au coût de revient des produits, on obtient :
L'écart que nous obtenons ici est un écart qui trouve sa source dans la différence des coûts unitaires des unités d'oeuvre. Il s'ajoute à l'écart de diversité d'activités.

La somme des deux écarts indique la distorsion réelle imputable à la non prise en compte de la seconde activité au sein du centre M102, c'est-à-dire au non respect de l'hypothèse d'homogénéité dans le centre d'analyse. Le premier écart est un écart en volume, le second est un écart de coût.
Ainsi le produit 1 subit, dans le système initial, un surcoût de 0,52 F+0,33 F soit 0,85 F qui correspond au taux effectif de l'heure machine multiplié par le nombre d'heures machine qu'implicitement le système initial lui faisait supporter (0,0056 x 150 F = 0,84 F). Le raisonnement vaut évidemment pour le produit E qui bénéficie dans le système actuel d'une subvention globale de 0,70 F (soit 0,0047 x 150 F).
Lorsque le coût unitaire de l'activité ignorée par le système de coûts est supérieur au coût de l'unité d'oeuvre, la distorsion se trouve aggravée. Dans l'hypothèse inverse elle est atténuée.

L'effet de série

Parmi les trois sources de distorsion de coûts, l'effet de série est sans nul doute le plus connu. Être connu n'implique pas forcément d'être évalué. Les séries sont inégales et consomment des ressources qui sont largement indépendantes de la durée de traitement et du volume de la série. Seules les distorsions liées aux différences de taille de lots seront examinées ci-après.
S'il est de notoriété publique que l'effet existe, si on sait comment il s'exprime, trop rares sont encore les entreprises à avoir mis en place les procédures de traitement permettant son élimination ou simplement son évaluation. Dans la vision traditionnelle des sections homogènes, la production est organisée également de manière homogène. Cela veut dire qu'implicitement on suppose soit qu'il n'y a qu'un seul produit concerné, soit que les différents produits consomment de manière homogène les ressources de la section. Si les ressources consommées varient proportionnellement au volume fabriqué, alors nous sommes bien dans ce cas de figure. Mais dans une telle situation on voit mal pourquoi ces charges continueraient d'être considérées comme indirectes.
D'une manière générale, une large fraction des ressources consommées dans les centres dits "indirects" est déterminée non par le volume produit mais par la façon dont ce volume est produit, c'est-à-dire par le phénomène de séries ou de lots. En effet chaque fois qu'une variété spécifique de produits est mise en fabrication, on engage des ressources indépendamment de la taille de la série. Tel est le cas pour tout ce qui concerne le réglage des machines, le contrôle de conformité ou de qualité lorsque celui ci intervient sur les premières unités du lot; c'est également vrai pour partie dans le domaine de la manutention ou de l'approvisionnement des postes de travail. Dans ce domaine le nombre de lots manipulés peut être plus élevé que celui des lots lancés en production mais il est plus fortement corrélé avec ce dernier qu'avec le volume global mis en production. Le phénomène de lots se retrouve également dans tout ce qui est tâche administrative liée à la production. Lorsque des ordres de fabrication sont émis, il y en a évidemment un par lot.
Le développement des nouvelles formes d'organisation de la production qui mettent l'accent sur le juste à temps ne font qu'accentuer ce phénomène en réduisant la taille des lots et en accroissant le déterminisme des lots sur la consommation de ressources dans l'entreprise.
Enfin on notera que le développement important de la variété des produits offerts par les entreprises, pour satisfaire des demandes de plus en plus personnalisées, renforce le phénomène en introduisant une source d'hétérogénéité importante entre les lots car les marchés servis sont de tailles très diverses.
Il devient important de pouvoir mesurer l'impact de ce phénomène de lots sur le calcul des coûts de revient des produits. Pour ce faire nous reprendrons notre exemple. Dans les extraits de gammes opératoires données en début du texte figure une colonne "taille du lot". Celle-ci est uniformément remplie à 100. Autant dire que l'information ne correspond pas à la réalité. Par ailleurs les programmes de gestion de production proposent généralement une colonne supplémentaire pour le temps de préparation. Ce serait déjà un progrès de se servir de ces deux colonnes en y mettant une information fiable. Mais cela risque de ne donner qu'une évaluation minimale de l'effet de série. En effet, comme cela a été indiqué plus haut, interviennent dans le phénomène de lot bien d'autres éléments que le temps de réglage du poste de travail. Il serait donc sage, lors de la modification du système de calcul des coûts de revient, de procéder à une analyse plus large et plus conforme à la réalité.
L'analyse statistique de l'activité réelle sur les derniers mois permet d'évaluer la taille moyenne des lots pour les différentes catégories de produits et donc de déduire le nombre de lots prévisionnel :
Il reste à identifier les consommations de ressources qui peuvent être affectées directement aux lots. Cela concerne l'arrêt du personnel direct, le personnel d'ordonnancement, de réglage, de contrôle, de manutention, les consommations perdues en début de lot, etc. Supposons que ce travail de recherche permette d'isoler, au sein des charges actuelles, les consommations générées par l'existence des lots.
Se pose ensuite une nouvelle question. Est-ce que les lots peuvent être considérés comme homogènes du point de vue de la consommation de ressources qui vient d'être isolée ? Si les coûts fixes par lot sont très différents d'un produit à un autre, il faut développer une analyse spécifique à chaque produit. Si les produits qui passent dans le centre d'analyse sont de la même famille, il est vraisemblable que les consommations par lot soient assez proches et qu'une mesure moyenne puisse être suffisante.
Le passage du coût par lot au coût de revient du produit nécessite une étape supplémentaire pour transformer ce coût fixe par lot en un coût attribuable au produit individualisé. Il suffit pour cela de diviser le coût du lot par la taille du lot.

Il faut souligner que le coût attribuable est un coût indirect par rapport au produit, mais dès lors que la taille des séries est bien identifiée, c'est un coût indirect aisément interprétable.
Si nous poursuivons notre modification du calcul du coût de revient en intégrant ces nouvelles données, nous obtenons les bases d'imputations suivantes.
Un nouveau calcul du coût de revient des produits, plus fin, est maintenant possible :
Le rapprochement avec les coûts de l'étape précédente permet de mesurer le poids de l'effet de série :
On retrouve le phénomène bien connu du subventionnement des petites séries par les grandes. Ce troisième effet est sans doute le plus spectaculaire. Mais en réalité il ne s'agit pas vraiment d'un troisième effet, il s'agit toujours du premier effet. Les grandes séries sont de petites consommatrices de l'activité lot et subventionnent de ce fait les petites séries, qui sont, à l'inverse, de grandes consommatrices de l'activité lot. On peut le vérifier, par exemple, à partir des produits F et K. Le coût du traitement des lots était implicitement imputé par le biais des heures machines et des heures de MOD dans le calcul précédent. On peut le reconstituer en faisant le rapport entre le montant affecté aux lots et le nombre d'heures.
Au sein de l'activité de gestion de la main d'oeuvre directe, c'est une somme de 372 000 F (1 119 000 F - 747 000 F) qui était implicitement attribuée par le biais de l'unité d'oeuvre au titre du traitement des lots. Pour ce qui concerne la gestion des machines, la somme est de 360 000 F (1 485 000 F - 1 125 000 F). Le coût de la première unité d'oeuvre comprenait donc 20 F (372 000/18 600) au titre de la gestion des lots, la seconde en incorporait 36,36 F.
Le tableau qui suit permet de reconstituer le calcul de l'effet de série isolé plus haut :
Au total si nous comparons le coût construit initialement et le coût qui vient d'être construit, nous devons constater que l'écart est significatif.

Conclusions

Quels enseignements peut-on tirer de cette présentation rapide des subventionnements croisés ?
Le premier, c'est sans doute que les entreprises vivent généralement, et sans le savoir, avec des systèmes de coûts où les phénomènes de subventionnement sont multiples et souvent non négligeables.
Le deuxième est que l'abaissement du niveau de distorsion entre les coûts des produits passe par le respect de la notion d'homogénéité qui était à l'origine du système de comptabilité analytique français.
Le troisième est que ce respect de l'homogénéité est devenu quasi impossible dans les organisations industrielles traditionnelles, sauf à imaginer de véritables usines à gaz pour le traitement des coûts.
Le quatrième découle du précédent. Pour avoir une comptabilité qui reste simple, tout en respectant au mieux le principe d'homogénéité, il faut d'abord que la structure et les processus de production soient simplifiés.
Le cinquième est que l'ambition du comptable doit être de contribuer à clarifier et simplifier l'organisation et non de complexifier le mode de représentation.

Illustration des phénomènes de subventionnement

Cette entreprise est spécialisée dans la réalisation de petites pièces pour l'aéronautique. Pour des raisons qu'il ne nous appartient pas de discuter ici, une fraction de la fabrication est sous-traitée. En raison des contraintes de qualité, l'approvisionnement du sous-traitant est réalisé par le donneur d'ordres. La gestion de la sous-traitance est du ressort du Directeur de la fabrication et est, pour sa partie administrative, assurée par le service d'ordonnancement de l'entreprise. Le magasin assure la partie contrôle de qualité et logistique.
Dans le système actuel de coût, l'ordonnancement et le magasin sont des centres auxiliaires qui se déversent in fine dans les centres de production où l'unité d'oeuvre est l'heure de main d'oeuvre directe.
Une analyse détaillée des activités concernées permet d'isoler cinq activités assurant l'approvisionnement, le contrôle et l'ordonnancement de la production tant interne que sous-traitée. Ce sont l'ordonnancement, la préparation, la qualité, le magasin et la sous-traitance.
Chacune de ces activités a fait l'objet d'une investigation approfondie. Il a été possible de savoir quelles étaient les ressources consommées, quels étaient les facteurs explicatifs de ces consommations et d'évaluer le volume de ces facteurs. La synthèse de ce travail figure ci-dessous (montants en KF):
L'étude est volontairement limitée à la partie de l'entreprise décrite dans le tableau ci-dessus. Nous ferons l'hypothèse que la réception des produits semi-finis entraîne les mêmes coûts que leur provenance soit externe ou interne. L'incorporation de leur analyse n'ajouterait donc rien à la connaissance du phénomène que nous souhaitons illustrer.
Une analyse du processus d'approvisionnement a permis de mettre en évidence que chaque dossier de sous-traitance donne lieu à deux mouvements de matières dans le magasin : la réception en provenance du fournisseur puis l'expédition au sous-traitant. Lors de la réception ces matières font l'objet d'un contrôle qualité. On en a déduit les deux centres de regroupement "gestion de l'approvisionnement interne" et "gestion de la sous-traitance".
Dans les deux centres l'inducteur d'activité est le dossier et les volumes respectifs sont de 8 000 et 2000 dossiers. Les ressources consommées à la Qualité sont réparties en fonction du nombre de dossiers. Il en est de même pour l'activité magasin. La situation se présente comme indiquée dans le tableau qui suit.

Dans le système de coût actuel l'ensemble de ces charges (2 920 + 1210 soit 4 130 KF) se retrouvent après la répartition secondaire dans le centre fabrication. Supposons pour les besoins de l'illustration que le volume total de la main d'oeuvre directe soit de 100 000 heures. Il en résulte que, dans le taux horaire, 41,3 F représentent les ressources consommées dans les cinq activités regroupées dans les deux centres ci-dessus.
Nous avons maintenant l'ensemble des informations nécessaires pour l'évaluation des phénomènes de subventionnement dans la zone de l'approvisionnement.
Examinons le cas de deux séries identiques de produits, l'une sous-traitée, l'autre fabriquée en interne. Le temps gamme chez les sous-traitant est identique au temps gamme interne.
Dans le système "traditionnel", les produits sous-traités ne supportent pas de charges d'approvisionnement car ils n'ont pas de gamme interne permettant de procéder à l'imputation des charges indirectes par le biais du taux horaire.
Dans le nouveau système qui met en évidence l'existence des deux "activités" fabrication interne et fabrication sous-traitée, le subventionnement est supprimé. Les produits sous-traités se voient affecter un coût de 605 F par dossier et ceci quels que soient le nombre de produits concernés et le temps direct de production. A l'inverse, les produits fabriqués en interne ne supportent plus que 365 F et ceci indépendamment du temps gamme et du volume correspondant au dossier.
Le nouveau système permet aussi d'éliminer l'effet de série. Le passage du coût du dossier au coût attribuable au produit se fait par la prise en compte de la taille du dossier. De ce fait les grandes séries supporteront un coût au dossier identique à celui des petites séries.
On trouvera ci-après deux exemples de calcul mettant en évidence les différents subventionnements.
La production de la nouvelle information sur les coûts, tant pour la production interne que pour la sous-traitance, a contribué à la modification du processus d'approvisionnement. La certification des fournisseurs est envisagée afin de leur permettre la livraison directe des sous-traitants. Les dossiers d'étude de nouvelles sous-traitances ont été profondément remaniés pour tenir compte des nouvelles informations disponibles. Pour ce faire, l'analyse a été élargie à l'ensemble des services de l'entreprise.

Introduction

D'importantes modifications, tant internes qu'externes, de la réalité des entreprises ont marqué les deux dernières décennies, sans que cela se traduise dans l'outil de modélisation de cette réalité qu'est la comptabilité de gestion. L'accroissement du divorce entre la réalité et sa représentation présente un double danger auquel il convient de répondre d'urgence. Le premier d'entre eux est de négliger la réalité et de continuer à agir sur la base de sa représentation de moins en moins, adéquate, avec pour conséquence une inefficacité croissante. Le second danger consiste à multiplier les modèles de représentation de la réalité sans avoir les moyens de les intégrer pour retrouver une vision cohérente de l'entreprise. Dans ce cas également, l'inefficacité guette.
Pour se donner les moyens de reconstruire un modèle pertinent de la réalité interne des entreprises de cette fin de siècle et de leur interaction avec l'environnement, il importe donc dans un premier temps d'examiner les tendances de fond qui rendent obsolète le modèle actuel de comptabilité de gestion.
En simplifiant, on peut dire que ce modèle est construit sur l'idée que les charges directes aux produits constituent l'essentiel, et qu'elles déterminent les autres charges. Implicitement, on en a déduit que le volume était la seule source des coûts puisque, par définition, les charges directes aux produits évoluent avec le volume de ces derniers. Cette vision du fonctionnement interne des entreprises est couplée à l'idée que le coût, par sa relation avec le prix, est l'arme unique de la concurrence.
Un examen attentif de la réalité des années 80 montre que cette vision ne répond plus que rarement au fonctionnement effectif des entreprises.
Le fait majeur de ces dernières années est l'expansion extrêmement rapide et généralisée de charges dites « indirectes ». Les multiples raisons de ce phénomène sont internes et externes et se nourrissent les unes des autres.
La transformation des modes de production, avec un poids croissant donné aux tâches de préparation et de contrôle, ainsi qu'au capital technologique, conduit à la quasi-disparition de la main-d'oeuvre directe de production. C'est pourtant elle qui est encore dans un très grand nombre d'entreprises, l'unique unité d'oeuvre servant à la répartition des charges indirectes sur les produits. Ce sont également son suivi et son contrôle qui occupent l'essentiel du temps des comptables et contrôleurs de gestion !
L'environnement de l'entreprise a tendance, d'une part, à se confondre avec le marché mondial et d'autre part, à éclater en multiples micromarchés. La satisfaction de ces derniers suppose urne diversification des produits qui renforce le poids des tâches d'études, de coordination, de logistique au sein de l'ensemble des activités dites de support, activités qui sont traitées, sur le plan comptable, comme indirectes. En s'adaptant à l'environnement par une nouvelle structure d'activités, l'entreprise des années 80 reste compétitive, mais cette compétitivité, elle la puise désormais, pour l'essentiel, dans les activités de support, considérées comme annexes et dépendantes par le système actuel de représentation. C'est cette divergence croissante qu'il faut résoudre en faisant des activités dites, aujourd'hui, indirectes, le coeur de la représentation de l'entreprise par la comptabilité de gestion.

Cette évolution oblige à déplacer le centre d'intérêt du modèle des produits aux activités. Ce changement de point de vue est nécessaire pour redonner aux gestionnaires les moyens de gérer l'essentiel des ressources consommées par les activités, pour élaborer des produits de plus en plus diversifiés. La différenciation des produits remet en cause la relation coût-volume pour la remplacer par une relation coût-volume-diversité. Pour traiter correctement cette relation, il y a lieu d'adapter la démarche de calcul de coût en déterminant, dans un premier temps, le coût des activités et la loi de variation de ce coût, et dans un second temps, le mode de consommation des activités par les produits. Il s'agit de revenir à une logique d'élaboration des coûts et d'abandonner la logique actuelle de répartition des charges.
La deuxième transformation importante du modèle de calcul de coût et de contrôle tient à la disparition de la stabilité et donc des concepts qui s'y rattachent au sein de la notion de contrôle cybernétique. La concurrence oblige les entreprises actuelles à considérer la stabilité comme l'exception. On ne peut plus gérer par rapport à des standards, des budgets figés, des contraintes immuables. L'objectif des gestionnaire est non pas d'optimiser sous contraintes, mais de desserrer les contraintes, de revoir constamment les prévisions budgétaires pour cerner au mieux des marchés incertains, et d'obtenir une amélioration progressive des « standards ». Le défi consiste à passer d'un contrôle cybernétique à une autre (ré)organisation permanente sur la base d'un processus d'apprentissage. Ce processus doit prendre en compte les nouvelles dimensions de la concurrence que sont notamment les délais et la qualité, c'est-à-dire envisager l'effort interne, moins en fonction du coût que de la valeur que le client perçoit dans l'apport des différentes activités aux produits. Toutes ces transformations qui affectent les fondements du modèle de représentation de l'entreprise par la comptabilité de gestion amènent à repositionner les outils traditionnels en les adaptant ou en restreignant leur champ de validité.
Au-delà des calculs de coût de revient, qu'ils soient complets ou directs, c'est également l'architecture budgétaire et ses procédures, ainsi que les méthodes de choix d'investissements, qui sont à revoir.
C'est en s'appuyant sur ces trois nouveaux fondements, activités, apprentissage, valeur, que l'on se propose de commencer à reconstruire les outils du comptable et du contrôleur de gestion. On montrera ainsi comment, en s'appuyant sur l'analyse d'activités, on peut aboutir à un continuum de méthodes dans lequel on retrouvera la technique des sections homogènes, mais avec une explicitation très stricte des hypothèses qui conditionnent sa validité.
Procédures budgétaires et méthodes de choix d'investissement s'enrichiront également de la nouvelle lecture du fonctionnement de l'entreprise en termes d'activités, de processus, de programmes et de produit-service.
Au total, c'est à un bouleversement considérable de la manière même d'envisager la gestion que cette démarche invite, car derrière l'analyse d'activités, se profilent les mesures de performance et l'élaboration de la stratégie.

Un champ en crise

Avec le développement de la notion de système d'information, la comptabilité est passée du stade de l'outil au stade du modèle de représentation. Cette reconnaissance a particulièrement profité à la comptabilité financière qui voit son rôle s'affirmer, tant dans le domaine de la communication que dans celui de la gestion. Cela ne va pas toujours sans poser des problèmes de cohérence, comme le montrent les discussions sur la définition de cadres conceptuels. Mais, pour l'instant, ces discussions n'entament en rien le crédit social croissant de la comptabilité financière.
Il en va tout autrement dans le domaine de la comptabilité analytique et plus largement du contrôle de gestion. Il s'agit là de modèles de représentation interne des organisations, mais à la différence de la comptabilité financière, modèle externe, ceux-ci sont fortement remis en cause depuis le milieu des années 80. On reproche simultanément à la comptabilité de gestion d'être trop intégrée à la comptabilité financière, au point de perdre toute spécificité, et d'être incapable de produire l'information pertinente pour éclairer les principales décisions de gestion.
Les sources de cette crise d'identité sont multiples et leurs combinaisons spécifiques à chaque entreprise. On essaiera néanmoins d'éclairer globalement ce phénomène, en analysant les transformations qui ont marqué l'entreprise, l'environnement et les acteurs.
Aux transformations de l'environnement répondent des adaptations de structures et de stratégies qui, en retour, modifient l'environnement. La production d'information, tant sur le fonctionnement interne que sur l'environnement, permet l'action, et ce faisant, contribue à l'accélération des transformations des domaines représentés.
L'ordre de présentation retenu ne traduit aucune hiérarchie dans l'importance de phénomènes, elle résulte d'un choix arbitraire de présentation.

1. Les transformations internes aux organisations

Bien que l'ambition de cette étude s'étende à l'ensemble des organisations utilisatrices de la comptabilité de gestion 4, l'essentiel du propos sera relatif aux entreprises industrielles, faute d'informations sur les autres types d'organisations.

1.1. Les transformations de la structure

Les transformations de la structure des entreprises ne constituent pas un phénomène nouveau. Depuis la fin du 18e siècle, on assiste à un accroissement régulier de la variété du mode d'organisation des structures économiques. Chaque

innovation organisationnelle passée a légué un héritage en termes d'outil de gestion. Le calcul de coût, lui-même, est contemporain des premières entreprises, manufactures faudrait-il dire, industrielles. Celles-ci intègrent en un seul lieu différentes opérations auparavant réalisées dans des ateliers individuels qui réglaient leurs transactions par le biais du marché. La pertinence de l'intégration se vérifie par la comparaison du coût interne et du prix externe d'obtention des mêmes opérations. Ce coût interne est constitué uniquement du coût salarial, en dehors de la matière première, car il n'existait, à l'époque, aucune comptabilité du capital investi. Le coût va donc, tout naturellement, prendre la forme d'un coût d'opération. Ce coût d'opération est un instrument de contrôle d'efficience du facteur travail. La somme des coûts d'opération sur le processus intégré est une mesure de l'efficacité de l'intégration. On voit ainsi que dès l'origine, le calcul de coût se justifie par les besoins de contrôle opérationnel et par les besoins de contrôle stratégique. C'est la perte de cette double qualité qui est une des traductions de la crise actuelle des instruments de gestion.

Au 19e siècle, chaque « industrie » naissante développe les outils qui lui permettent ce double contrôle. Taux de rotation des stocks et marge `commerciale seront les instruments de contrôle de la grande distribution urbaine naissante. La distinction entre charges fixes et charges variables constitue un des apports des entreprises de transport ferroviaire (avec la notion de centralisation de l'information). Plus tard, ce sont les industries mécaniques qui lègueront la notion de coût standard.

Au début du 20e siècle, prix de cession et rentabilité des capitaux investis constitueront deux réponses pertinentes à l'accroissement de complexité des grandes entreprises nord-américaines et leur permettront de conserver une excellente efficacité.

Depuis la Seconde Guerre mondiale, les innovations se font plus rares ; on peut, néanmoins, citer la gestion de projets. Née dans les grandes agences publiques américaines, britanniques et françaises, cette innovation a trouvé, depuis, de multiples applications avec le développement des projets privés, que ce soit sous la forme de chantiers extérieurs ou de projets d'innovation interne.

Bref, à chaque stade de l'évolution des organisations économiques, l'imagination humaine, confrontée à des difficultés nouvelles, a su trouver une ou des réponses permettant le maintien d'une gestion efficace. Qu'en est-il aujourd'hui'? A quels nouveaux défis le gestionnaire de cette fin de siècle doit-il répondre ?

Sur le plan interne, les difficultés nouvelles sont à mettre en relation avec une transformation profonde des structures de l'entreprise industrielle. On assiste à un mouvement progressif de tertiairisation de l'industrie qui touche pratiquement toutes les entreprises, petites ou grandes. La nouveauté du défi vient de ce qu'il ne se présente pas seulement dans les grandes organisations, c'est-à-dire qu'il ne trouve pas sa source uniquement dans la taille, mais qu'il la trouve également dans la complexité.

Globalement, les charges des services de production représentent une fraction de plus en plus faible du coût global. Les charges relatives aux fonctions d'amont (approvisionnement, études) et d'aval (distribution) sont désormais prépondérantes dans de très nombreuses firmes (voir fig. 1).

Au sein de la fonction fabrication elle-même, des bouleversements importants sont à souligner. Le poids de la main-d'oeuvre directe se réduit régulièrement. Dans les industries de montage, son poids est bien souvent inférieur à 5 % du coût global. Cette décroissance n'est pas nouvelle et résulte de la substitution capital/travail. Mais ce phénomène n'est pas le seul en oeuvre. La substitution du capital à la main-d'oeuvre directe s'accompagne d'un développement considérable des activités de support à la production : gestion de production, ordonnancement, maintenance, contrôle de qualité, informatique.

Tout se passe comme si le mouvement observé au plan macro-économique — dépérissement du secteur secondaire au profit du tertiaire — se répétait aujourd'hui au sein des entreprises.

Pour le comptable, cela se traduit par une expansion rapide des charges indirectes, lesquelles ont vocation à devenir, de ce fait, la préoccupation majeure des responsables des systèmes d'information pour la gestion en lieu et place des charges directes.

La déstabilisation est double car la structure des charges directes, du fait de la baisse du poids de la main-d'oeuvre directe, est maintenant dominée par les consommations.

De multiples études, réalisées dans les firmes U.S., montrent que cette nouvelle répartition des coûts n'a pas encore trouvé sa contrepartie dans une réorientation des travaux de la comptabilité.

A l'intérieur des charges indirectes, il faut aussi souligner le fait que ces charges sont de plus en plus engagées au niveau de la firme, et non au niveau des ateliers comme le sous-entendent la quasi-totalité des manuels de comptabilité analytique. Sans que l'exemple suivant (fig. 3) ait une vertu représentative de l'industrie, il n'en est pas moins éloquent. Qu'il s'agisse des charges directes ou des charges indirectes, on voit se creuser, dans toutes les entreprises industrielles, un fossé de plus en plus large entre la réalité et sa représentation comptable.

Le mouvement qui vient d'être évoqué pour l'industrie, terre d'élection de la comptabilité analytique, touche également les entreprises de services. Dans ces dernières, le phénomène est, en quelque sorte, symétrique. Rares sont aujourd'hui les activités de services qui sont réalisées sans l'appui d'un appareil de production. Imagine-t-on un cabinet d'experts-comptables sans informatique, un restaurant de service rapide sans un appareil de production aux normes industrielles, des sociétés d'assurances sans leur informatique, etc. ?

Les sociétés de services éprouvent, elles aussi, le besoin de se doter d'un système de comptabilité de gestion. Pour ce faire, doivent-elles traiter leur dimension industrielle, capitalistique, comme indirecte ? Cette nouvelle difficulté vient s'ajouter à celle déjà ancienne de la définition et de la mesure du volume de production.
Ces transformations qui touchent aussi bien les entreprises industrielles que les entreprises de services n'ont, à ce jour, pas trouvé de traduction dans le système comptable. Celui-ci fonctionne toujours comme si les charges directes étaient l'essentiel et les charges indirectes l'accessoire.
La transformation de la nature des charges n'est que le reflet de l'évolution du mode de production qui fait une place de plus en plus grande aux tâches de préparation et de coordination. Cette mutation n'est pas la seule.
La mise en oeuvre des charges directes s'est également considérablement modifiée. Le développement de la production de masse, associé à la standardisation des opérations, s'était traduit, sur le plan industriel, par la création d'ateliers spécialisés sur chaque phase du processus de production. Ces ateliers, caractérisés par leur activité homogène, un seul type de machine, une variété très limitée d'opérations, ont servi de socle à l'élaboration de la méthode des sections homogènes, fondement du calcul de coût de revient en France. Cette organisation industrielle est partout remise en cause et laisse progressivement la place à une organisation dite « en ligne ». Dans ce nouveau contexte, l'entreprise est subdivisée en secteurs dont la tâche consiste, non plus dans la réalisation d'une opération, mais dans l'élaboration de sous-ensembles complexes ou dans le montage du produit fini.
Cette évolution s'accompagne, bien évidemment, de la perte du caractère homogène des secteurs d'activités. La recherche de l'homogénéité a été remplacée par la recherche de la fluidité. Celle-ci est obtenue par la coordination horizontale; alors que la première résultait d'une spécialisation verticale.
En 1982, lors de la réforme du plan comptable général, il a été suggéré de remplacer les sections homogènes par des centres d'analyse. " Le vocabulaire a été adopté, mais il ne semble pas que les modalités de fonctionnement des systèmes de coûts aient été modifiées. Alors que le centre d'analyse, qui correspond à un centre de responsabilité, devait faire l'objet d'analyses, il est partout traité comme s'il avait toujours son caractère homogène. On reviendra plus en détail sur ce problème au chapitre suivant, mais on peut noter qu'il y a là de nouvelles sources de distorsion entre la réalité industrielle et sa représentation comptable.
Enfin, il faut souligner avant de clore ce premier volet de l'analyse, les problèmes nouveaux que pose le développement croissant du partenariat. L'accroissement des échanges entre firmes sur un mode administré, transforme les prix en quasi-prix de cessions internes. Qu'advient-il des outils de gestion lorsque 50 % des achats et des ventes relèvent de relations administrées ? Bien souvent, le prix de cession interne entretient une relation avec les coûts, mais ceux-ci sont eux-mêmes dépendants d'autres prix de cessions internes ; comment peut-on alors conduire les analyses économiques nécessaires ?
D'une manière plus large, le développement des relations de partenariat oblige à étendre l'horizon de réflexion, en matière de coût, de l'entreprise à l'ensemble du réseau auquel elle appartient, du point de vue du problème étudié.
L'amélioration du coût de la fonction approvisionnement et partant du coût de revient trouve une partie de sa solution dans le développement du contrôle de qualité chez le partenaire-fournisseur et non dans l'amélioration des contrôles de réception ou la diversification des fournisseurs.
Ceci implique que le système de comptabilité de gestion ouvre la réflexion, non seulement sur les structures internes, mais également sur les relations privilégiées que l'entreprise entretient avec certaines composantes de l'environnement.

1.2. La transformation de la logique de gestion

Les modifications physiques dont il vient d'être rapidement fait mention répondent à, ou traduisent une transformation profonde de la logique de gestion des entreprises, qu'elles soient industrielles ou de services, privées ou publiques.
Au niveau le plus global, c'est à une transformation de la perception de la substance même de l'entreprise gille l'on assiste. On est passé insensiblement au cours des vingt ou trente dernières années d'une logique d'état, articulée autour de la notion de patrimoine, à une logique de mouvement supportée par la notion de flux.
Ce type d'analyse s'est d'abord répandu dans la sphère de la gestion financière. A la seule analyse du fonds de roulement qui constitue le stock de ressources disponibles pour couvrir les risques du cycle d'exploitation, s'est substituée l'analyse de l'ensemble des flux de financement générés par l'exploitation ou découlant de choix à plus long terme. L'équilibre financier est désormais perçu comme un équilibre dynamique et non plus statique.
Même si plusieurs écoles, avec chacune leur modélisation particulière, coexistent, cela ne remet pas en cause ce changement profond dans la façon d'appréhender la gestion de l'entreprise.
Cette logique des flux s'est aussi progressivement imposée dans la sphère de production. D'une gestion organisée autour de stocks d'encours et de produits finis, on est passé à une gestion des flux de plus en plus tendus. C'est la demande qui tire la production et non plus la production qui stocke pour la demande. Le problème n'est plus de faire tourner au maximum telle ou telle machine pour avoir un coût unitaire local bas, mais de rechercher, par la coordination de tous les intervenants, un temps de cycle global le plus faible possible. Si les comptables étaient capables d'éclairer la détermination de la taille optimale des lots à entrer en stocks,ils se retrouvent désarmés face au problème de la réduction du temps du cycle.

La gestion du temps et la coordination des opérations est du ressort des hommes de la gestion de production. Celle-ci peut-elle se suffire d'indicateurs physiques et temporels ? Sinon, quel rôle le comptable peut-il remplir, et avec quels outils, et à quel niveau de l'organisation ? Telles sont quelques-unes des questions que pose le changement de logique de production.
A la modification de la perception du fonctionnement de l'entreprise est associée une modification du mode de calcul économique. La recherche de l'optimisation globale prend le pas sur les traditionnels calculs locaux d'optimisation. L'optimisation locale se justifiait pleinement sur le plan théorique tant que les stocks, à chaque stade de la production, assuraient aux ateliers homogènes une autonomie de gestion. Dans une telle organisation, les stocks assuraient l'indépendance des performances locales et assuraient l'additivité des coûts des opérations sur l'ensemble du processus de la matière première au produit fini.
Cette situation aura deux conséquences majeures dans le domaine du comportement des acteurs au sein de l'entreprise en matière économique. A chaque stade du processus de production, l'objectif sera d'utiliser, au maximum, la capacité des moyens (humains et matériels) de production de manière à obtenir les coûts les plus bas. Au plan global, l'additivité supposée des coûts locaux conduit à négliger totalement la gestion des stocks, que ce soit sur le plan des coûts, des moyens ou du temps de cycle.
Dès lors que l'on abandonne cette hypothèse d'indépendance des centres d'opérations et que l'on réorganise les activités en ligne pour obtenir un flux continu de production de la matière ou des composants vers les produits finis, il devient impossible de rechercher les coûts locaux les plus bas. Seul le raisonnement global, prenant en compte l'ensemble de la ligne, garde un sens. La notion de coût de process prend le pas sur la notion de coût d'opération et de produit.
Les différents stades de production n'étant plus séparés par des stocks-tampons, tout incident se répercute immédiatement sur la performance globale. Seule cette dernière est, de ce fait, significative et elle est conditionnée par le maillon le plus faible du processus. C'est, en effet, la contrainte la plus forte, le goulot d'étranglement qui fixe le niveau de production maximum de l'ensemble. Toute production locale supérieure à ce niveau se retrouve en stocks et constitue, de ce fait, un gaspillage inutile qui diminue la performance globale.
Est-il possible d'obtenir une contribution significative des systèmes de comptabilité de gestion à cette nouvelle logique de gestion ? Peut-on imaginer de restaurer une certaine additivité de coûts locaux tout en gardant des performances globales pertinentes ? Enfin, toujours en liaison avec le changement profond de logique qui marque la démarche de gestion des entreprises performantes d'aujourd'hui, il faut souligner le repositionnement du contrôle. Du contrôle a posteriori, par un tiers, d'indicateurs économiques, se substitue le contrôle immédiat, par l'opérateur, d'un indicateur physique.
Tant, que les dysfonctionnements ne se propageaient pas du fait de l'existence de stocks-tampons, on pouvait conserver la séparation entre l'exécution et le contrôle et traduire les phénomènes contrôlés dans le langage du contrôleur. Le passage aux flux tendus avec son corollaire, l'interdépendance de toutes les activités de la ligne, oblige à revoir cette séparation des tâches. L'optimisation globale oblige à substituer le contrôle préventif au contrôle curatif. C'est tout le sens de l'évolution actuelle des tâches de maintenance. Mais cela s'applique en réalité à tous les opérateurs intervenant sur la ligne. Tout incident doit être détecté (par une opération de contrôle) immédiatement, ce qui ne peut être réalisé que par l'opérateur lui-même. Comme l'opérateur travaille sur la base de paramètres physiques ou temporels, les normes qu'il devra surveiller seront également exprimées dans ces unités et non en francs. Ce n'est qu'à cette condition que l'on évitera les surprises désagréables en fin de processus, et que la performance globale recherchée sera réalisée.
On imagine mal ce qui subsiste des actuelles analyses d'écarts, surtout des analyses d'écarts sur charges indirectes. Le changement de logique qui sous-tend les transformations structurelles déjà évoquées implique des changements profonds en matière de système d'information et de procédures de calcul économique, tant pour la recherche de l'optimum que pour le calcul des coûts; la mesure des performances que pour les procédures de contrôle.

1.3. La transformation des outils

Bien qu'il s'agisse ici d'un survol rapide des transformations qui ont marqué ces dernières années, il n'est pas possible de passer sous silence les changements qui ont affecté aussi bien les outils de production de biens et services que ceux qui supportent la production d'information.
La caractéristique nouvelle des outils de production est constituée par leur capacité constamment accrue de traitement de données. Au pilotage manuel se substitue progressivement le pilotage logiciel. De même que l'usine sans hommes n'est plus à l'ordre du jour ,il serait faux de croire que les ateliers flexibles, encore peu nombreux, seront très polyvalents. La flexibilité de ces ateliers ou de ces machines « intelligentes » s'apprécie par rapport à la machine automatique dédiée à une seule tâche et non par rapport aux capacités d'adaptation humaine. La flexibilité est totale en matière de volume de production, mais la variété produite reste restreinte.
Il n'en reste pas moins que cette capacité à intégrer, au coeur des machines, une capacité à traiter des données est en relation avec la disparition progressive de la main-d'oeuvre directe et l'accroissement de la main-d'oeuvre indirecte qui, au lieu de travailler sur les produits, agit sur les logiciels qui commandent les machines qui agissent sur les produits.
Comme on l'indiquait plus haut, la main-d'oeuvre directe ne disparaît pas entièrement ; il faut encore bien souvent positionner la matière première ou les composants ; mais que ce soit cette main-d'oeuvre directe résiduelle ou la main-

d'oeuvre indirecte, leur temps de travail n'est plus identifiable au temps de l'opération réalisée sur la machine. Un opérateur sert ou pilote plusieurs machines et travaille, de ce fait, la majeure partie de son temps, en temps masqué.
Il faut aussi souligner le poids croissant de l'outillage, en liaison avec la polyvalence recherchée des machines, et le poids considérable des investissements technologiques. Investissements qui ne vont pas sans un important investissement immatériel.
Comment intègre-t-on l'investissement immatériel dans les calculs économiques ? Peut-on traiter les amortissements des outillages, voire des ensembles technologiques, comme des charges directes variables, lesquelles se substitueraient ainsi aux charges de main-d'oeuvre directes ? Quelle rentabilité pour une machine à commande numérique qui doit dans deux ans s'intégrer dans un atelier flexible ? Telles sont quelques unes des questions qui sont posées par la transformation des outils de production. Ces transformations tangibles pour toute personne visitant des ateliers industriels sont également notables dans les bureaux. L'informatique centrale confinée dans un local climatisé et anti-vibrations n'occupe plus les vastes surfaces d'antan. Les terminaux sont largement remplacés par des micro-ordinateurs ou des stations de travail disposant d'un minimum d'autonomie. La capacité de traitement de l'information a fait un bond considérable, tant en volume qu'en vitesse, au point que les préoccupations qui avaient cours dans les années 70 sont complètement dépassées. Le problème n'est plus la production d'information et sa diffusion. Les contraintes techniques ont pratiquement disparu dans ce domaine. Elles ont été remplacées par une nouvelle : la contrainte humaine. Le problème est, en effet, aujourd'hui, de sélectionner l'information pertinente dans le vaste ensemble des données disponibles et/ou potentiellement disponibles. La capacité restreinte de l'homme à manipuler, organiser, rendre intelligibles les données resurgit au premier plan.
Une réflexion sur la qualité de l'information se substitue, de ce fait, à la réflexion sur la quantité d'informations des années passées. Cet aspect de l'évolution du problème de l'information est en relation directe avec la tâche du contrôleur de gestion dont le rôle est justement de faire fonctionner un système d'information pertinent pour chaque décideur dans l'organisation.
A cet effet, il peut, désormais, s'appuyer sur des outils de communication eux aussi de plus en plus sophistiqués et performants. Parmi les évolutions à noter, on peut en souligner deux particulièrement importantes pour le propos. Tout d'abord, la standardisation progressive des protocoles de communication, ensuite la convivialité croissante des interfaces homme-machine.
L'informatique de conception est capable d'échanger ses données avec l'informatique de production, laquelle est en mesure de nourrir l'informatique de gestion. L'entreprise de demain sera d'abord une entreprise de traitement de l'information. Dans un premier temps, ceux qui seront capables de faire communiquer efficacement tous les sous-systèmes d'information, actuellement isolés par leurs langages et leurs protocoles, disposeront d'un avantage compétitif non négligeable.
Les réseaux vont permettre la saisie directe de l'information au coeur des machines, par le biais de capteurs divers et variés, souvent associés au code à barres, et ainsi nourrir des systèmes de pilotage associant complexité et pertinence. Que l'on songe par exemple à la liaison entre les magasins automatiques, les chaînes de montages et la génération automatique de commandes.
Plus encore, ces systèmes de communications sont interconnectables d'une entreprise à une autre par le biais des systèmes d'EDI (Échanges de Données Informatiques). La coordination des activités entre partenaires devient possible comme le montre notamment l'industrie automobile.
Au-delà de la simplification des procédures, des gains de temps, l'évolution des technologies de communication pose le problème de la frontière de l'entreprise.
L'évocation, pour terminer ce premier paragraphe, de l'évolution des outils venant après celle de la logique de gestion et celle de la structure souligne combien le contexte dans lequel se développent et vivent les outils de gestion est aujourd'hui fondamentalement différent de celui des années 60, époque qui a réellement vu leur introduction dans les entreprises françaises. Dès lors, on ne peut s'étonner des problèmes actuels, mais ceux-ci sont également influencés par l'évolution de l'environnement que l'on va maintenant examiner.

2. Les modifications de l'environnement

Séparer les transformations internes à l'entreprise des transformations de l'environnement relève, à coup sûr, de l'artifice d'exposition. C'est, en effet, à un perpétuel ajustement que l'on. assiste entre les structures des organisations et leur environnement. Ce dernier influence, bien évidemment, le fonctionnement des premières prises individuellement, mais en retour, celles-ci, considérées globalement, modifient ce que l'on désigne par environnement. Le risque est grand de se répéter. C'est dans l'espoir de limiter ce risque que l'étude succincte des transformations de l'environnement est organisée autour de trois idées : l'internationalisation, la segmentation, l'incertitude.

2.1. L'internationalisation

Celle-ci prend de multiples aspects dont certains ne sont pas toujours perçus par les entreprises de taille petite ou moyenne. Pour les entreprises françaises, le premier aspect de l'internationalisation, c'est évidemment la réalisation, en

1993,. du marché unique. La date symbole n'est là que comme butoir, le processus d'unification est déjà très largement entamé.
Au-delà du marché européen, c'est le marché mondial qui, aujourd'hui, oriente la vie de l'entreprise, quelle que soit sa taille. Le cours du dollar et du yen, le comportement de la bourse de Tokyo, de Francfort, etc. font désormais partie du flot quotidien d'informations de Monsieur Tout-le-monde. La politique économique française réagit dans le mois à la crise du Golfe persique. La baisse du taux d'intérêts français est dépendante de la politique monétaire des pays voisins. Autant d'exemples qui montrent à l'évidence que l'espace économique mondial n'est plus une vue de l'esprit. Il est déjà unifié pour ce qui concerne le marché des capitaux, il est en voie d'unification pour tous les secteurs industriels majeurs, automobile, électronique, informatique, communication, etc. Cela n'implique pas automatiquement la nécessité, pour les entreprises nationales, de conquérir des marchés lointains, mais suppose, pour se maintenir sur le marché national, une capacité à mettre en oeuvre les mêmes armes que les concurrents étrangers : prix, certes, mais également de plus en plus de services.
L'internationalisation et la globalisation des marchés sont tout aussi valables pour les marchés de biens d'équipement que pour les marchés des produits de consommation. Cela signifie que, pour des produits de grande consommation, l'écart technologique, et donc l'avantage concurrentiel que l'on pouvait en tirer, a tendance à disparaître.
Comme par ailleurs les nouveaux équipements nécessitent de moins en moins de main-d'oeuvre directe, cela signifie que la concurrence va trouver ses supports en dehors de la zone des coûts directs. Certes, la délocalisation dans les zones de bas salaires présente encore des avantages, mais uniquement pour les activités qui restent consommatrices de main-d'oeuvre directe. Mais la délocalisation présente d'autres aspects que l'aspect coût de production, aspects qui, eux, ne sont pas du ressort de cette étude, fiscalité, accès au marché intérieur, veille technologique, etc.
L'offensive sur le marché mondial, et donc sur son marché national, s'organise autour de la notion de service qui intègre en premier lieu la qualité du produit et le respect des délais. Ces éléments trouvent leur contrepartie dans des services internes comme le service qualité, le service logistique, la gestion de production etc. Tous ces services figurent sur le plan comptable dans les centres d'analyse des charges indirectes.
Autrement dit, les armes nécessaires pour résister ou mieux, gagner sur les marchés concurrentiels d'aujourd'hui, vont aggraver le poids des charges indirectes, charges qui sont souvent subies et rarement gérées.
Le risque encouru est double : ne pas être capable de fournir les services attendus par la clientèle, ou tout en les fournissant, ne pas être capable d'en tirer tous les avantages, faute d'un système d'information pertinent. On voit, au travers de ce premier éclairage, que la compétitivité se joue de plus en plus dans une zone de l'entreprise que le système de comptabilité de gestion éclaire très mal. Les remarques qui précèdent, relatives au maintien de la capacité concurrentielle dans l'espace national, sont encore plus vraies pour les entreprises qui sont déjà engagées sur les marchés extérieurs ou qui souhaitent le faire.
L'accès aux marchés extérieurs va inévitablement peser une nouvelle fois sur les charges indirectes : contrôles de qualité accrus pour la mise aux normes de chaque pays, recherche développement pour l'adaptation aux goûts des consommateurs locaux, logistique pour les opérations douanières, comptabilité pour les opérations en devises, etc. Pour ne pas faire supporter aux produits métropolitains le coût de cette activité d'exportation, disséminée dans les principaux centres d'analyse, il importe de disposer de procédures d'analyse et de traitement de ces charges qui n'aboutissent pas aveuglement à faire subventionner des ventes externes par des ventes internes. Une telle stratégie est évidemment possible, encore faut-il qu'elle soit raisonnée et susceptible d'un évaluation afin d'éviter des effets pervers.
Parmi ceux-ci, le plus évident est, bien sûr, qu'un gonflement du coût des produits métropolitains, sous l'influence du coût des services pour l'exportation, conduise à augmenter les prix nationaux, mettant en cause la position concurrentielle de l'entreprise sur son propre territoire.
Pour les grandes entreprises, l'internationalisation est aussi, dans la période présente, très largement associée à la notion de concentration. La course à la taille mondiale sert de justification aux intégrations et alliances en tous genres.
Cet accroissement de taille s'accompagne d'autres phénomènes : nombre de produits, de qualifications, de centres de décisions, de marchés, etc. Au phénomène de taille s'ajoute alors le phénomène de complexité. Or, les systèmes d'analyse mis au point dans des organisations relativement simples (produits en nombre limité, personnel peu qualifié, technologie stable, etc.) sont d'un aide toute relative pour la gestion des grands ensembles complexes transnationaux. On est fondé à penser que la concentration s'accompagne, actuellement, d'une certaine perte de lisibilité de l'organisation, et donc d'un accroissement des difficultés pour opérer un pilotage efficace. Cette moindre efficacité est peut-être compensée, dans un premier temps, par la réduction de la pression concurrentielle, mais celle-ci renaîtra si l'organisation géante n'améliore pas rapidement son efficacité.
Finalement, que l'on soit dans la petite ou la très grande entreprise, le mouvement actuel d'internationalisation impose la recherche d'une nouvelle modélisation de l'entreprise. Celle-ci est nécessaire pour retrouver la capacité de pilotage stratégique qui ne s'exprime plus au stade des seuls produits, mais concerne l'ensemble des services et, prioritairement, les services traités par les comptables comme des éléments indirects.

2.2. La segmentation des marchés

Les outils de comptabilité analytique sont fortement marqués par le contexte industriel de leur naissance et de leur expansion, contexte qui peut être caractérisé par le terme de standardisation. Il n'est pas si ancien le temps où H. Ford pouvait dire : « Vous pouvez me demander une voiture de n'importe quelle couleur, pourvu que ce soit noir ! ». La comptabilité analytique a été pensée dans des entreprises où le nombre de produits finis était restreint, mais répondait aux besoins exprimés sur des marchés de masse. Encore valable pendant la période de reconstruction de l'après-guerre, c'est-à-dire grossièrement jusqu'au milieu des années 60, ce modèle n'est plus pertinent.
Les marchés de masse se sont balkanisés et la segmentation est devenue l'une des armes stratégiques favorites sur les marchés de grande consommation.
De l'économie d'échelle comme principale source d'amélioration de la productivité, assortie de la courbe d'apprentissage, on est passé à la notion d'économie de champ ou de diversité. L'hypothèse est simple. Partant d'un produit de base, l'entreprise va décliner le nombre de variantes nécessaires pour répondre aux attentes de chacun des micromarchés repérés par les stratèges et les hommes de mercatique.
La différenciation peut porter sur le produit lui-même ou sur les services annexes qui l'accompagnent.
Curieusement,, il apparaît que plus le segment de marché visé est étroit, plus la rentabilité affichée (en taux de marge nette) est grande ! Sur la foi de tels résultats, la logique est poussée à l'extrême et les catalogues foisonnent dans tous les secteurs et quelles que soient les entreprises. Pour un produit comme l'automobile, chaque acheteur peut, théoriquement, obtenir une « pièce unique » par le jeu des options. En effet, le nombre de combinaisons possibles, sur certains modèles, est supérieur au nombre d'acheteurs potentiels.
La question que l'on peut évidemment se poser, lorsque l'on voit la mise en oeuvre de cette politique de diversification très poussée s'accompagner de résultats globaux médiocres, concerne la réalité de ces économies de diversité. Celles-ci n'ont-elles pas tendance à être générées automatiquement par le système de comptabilité analytique ? On verra plus loin que le système traditionnel tend à faire subventionner systématiquement les petites séries par les grandes, La question qui est posée est celle de la capacité du système d'information de gestion à s'adapter aux modifications de la relation entreprise environnement.
L'obtention de réelles économies de diversité suppose le recours à la différenciation retardée, à l'assemblage optionnel de composants standards produits en grandes séries. Les hommes de la production, de la mercatique, de la stratégie, le savent. Le problème est que, pour l'instant, rares sont les systèmes d'information comptable qui sont capables de fournir le support d'analyse économique à cette connaissance. Même articulé avec le système de gestion de production, le système de calcul des coûts s'avère, généralement, incapable de différencier correctement le coût d'un produit résultant de l'assemblage de composants standards, de celui d'un produit réalisé à partir de composants spécifiques. La raison en est très simple. En dehors de la différence de coûts des composants, c'est dans la zone des coûts indirects que cela se passe (approvisionnement, contrôle, ordonnancement, réglages, etc.). Or, les traitements des charges indirectes, comme leur nom l'indique, n'établissent jamais de relation directe avec les produits. Le système traditionnel est donc totalement aveugle par rapport à ce phénomène de différenciation des produits en réponse à une segmentation des marchés. Comme, fréquemment, internationalisation et segmentation vont de pair, il est aisé de prendre la mesure de la, crise du système de comptabilité analytique du point de vue de sa capacité à éclairer la rentabilité effective des produits.
Il ne s'agit évidemment pas, ici, de condamner ces politiques, mais simplement d'attirer l'attention sur l'absence de cohérence entre les changements de pratiques (production et commercialisation) en réponse aux changements de l'environnement et l'immobilisme du système d'information.

2.3. Une incertitude accrue

Les instruments comptables sont, par construction, établis dans le champ du certain. D'autres instruments de calcul économique utilisant les données comptables ont introduit le traitement du risque dans la panoplie des outils de gestion. Dans un monde de plus en plus incertain, il faut s'interroger sur les limites de ces outils dont la sophistication ne peut garantir l'efficacité.
Les risques s'accroissent sur toutes les dimensions de la vie de l'entreprise. Du côté des produits, c'est la durée de vie qui a tendance à se raccourcir ; du côté des consommateurs, on note des attitudes changeantes ; sur le plan macro-économique, ce sont les conditions de concurrence qui changent, du fait de la dérégulation et de l'ouverture des frontières.
La réduction de la durée de vie des produits est organisée par l'entreprise qui fait du renouvellement de sa gamme un argument de concurrence, ou induite par le comportement des acheteurs. En soi, le phénomène ne remet pas en cause l'information comptable qui peut être générée au sujet de ces produits. C'est parce que le phénomène s'accompagne d'autres transformations que la perte de pertinence des coûts traditionnels doit être soulignée. Une durée de vie plus courte suppose l'amortissement sur des séries plus courtes des investissements initiaux supportés pour le développement et la mise sur le marché. Ces investissements, lorsqu'ils sont matériels, donnent lieu à des dotations aux amortissements qui sont le plus souvent traitées comme des charges de période, c'est-à-dire fixes, sans référence à la durée de vie du produit considéré.
Une part de plus en plus importante de ces investissements relève aujourd'hui de l'immatériel (recherche, développement, campagne de lancement, formation du personnel, logiciels spécifiques pour les machines

programmables, etc.). Or, dans la très grande majorité des entreprises, l'investissement immatériel est ignoré ou traité de manière très partielle. Le traitement fiscal (tout est considéré comme charges de l'exercice) prime sur le traitement pour la gestion. Les dépenses de lancement pour un nouveau produit sont imputées sur le coût de revient des produits anciens pour faire ressortir leur rentabilité ! De telles pratiques faussent simultanément la rentabilité à l'instant t des produits vivants, et interdit a posteriori de déterminer la rentabilité de chaque produit sur la durée de son cycle de vie.
Bref, une nouvelle fois, on constate que le phénomène étudié, le raccourcissement de la durée de vie des produits, met l'emphase sur les charges indirectes. Tant que la durée de vie était longue et la diversité des produits faible, le poids des charges encourues avant la mise sur le marché était faible au regard des frais globaux de production. Un traitement approximatif des charges de développement et de lancement n'avait pas, alors, le même impact qu'aujourd'hui. Il devient urgent de se pencher sur ce problème au travers de procédures générales de traitement de ces charges, mais également dans le cadre de la notion de coût de cycle de vie.
Cette notion amène à examiner les charges encourues après la fabrication et la livraison au client. Suivant les produits (photocopieur par exemple), ces charges d'entretien peuvent être plusieurs fois supérieures au coût de fabrication. Elles deviennent alors un élément essentiel dans la définition des orientations stratégiques. Il devient primordial, pour la firme, de saisir la notion de coût global du cycle de vie et non le coût de revient en fabrication pour le mettre en relation avec la notion de valeur perçue par le client sur la durée d'utilisation. Une telle orientation suppose la rupture avec les habitudes anciennes qui consistent à boucler la comptabilité générale dans le cadre de l'exercice annuel.
Une autre dimension de l'incertitude à laquelle les entreprises doivent faire face est liée à la rapidité des changements de comportement des consommateurs. Non seulement ils se regroupent en micromarchés, mais en micromarchés instables. Les phénomènes de mode habituels dans le secteur de l'habillement gagnent toutes les industries en perdant leur caractère saisonnier. Certes, les industries d'équipement ont toujours connu des afflux de commandes en fin d'année en liaison avec la pratique budgétaire, mais le phénomène s'accentue. Plus généralement, les études de comportement montrent que les habitudes changent de plus en plus rapidement et quelquefois brutalement sous l'influence de facteurs externes à l'entreprise et sans lien de causalité raisonné avec ses produits. Que l'on songe par exemple à la baisse des ventes de tous les fromages à pâte molle alors qu'une seule variété suisse était concernée par la contamination microbienne. Ou encore, à la chute brutale des ventes de choux-fleurs et d'artichauts, comparée à la croissance rapide de la consommation ,de plats cuisinés en portions individuelles, aux fluctuations importantes du marché de la micro-informatique en fonction de l'annonce de tel constructeur, aux commandes fermes réduites relativement aux demandes de réassortiment dans le textile. Tout concourt à reléguer la régularité (la saisonnalité étant du domaine de la régularité statistique) de la production et des ventes dans le domaine du passé.
L'entreprise d'aujourd'hui doit savoir s'adapter très rapidement à des fluctuations d'activités extrêmement fortes et souvent de courte durée. La flexibilité (court terme) doit être complétée par une capacité de réaction (moyen terme) pour faire face à cet accroissement d'incertitude.
C'est donc tout un pan des conditions de fonctionnement de la comptabilité analytique et plus largement du calcul économique qui est déstabilisé. Quelle sera la signification, et quelles leçons tirer d'une analyse d'écart passant rapidement de +40% à -40% ? Les écarts perdent indiscutablement leur signification de clignotants devant déclencher des mesures correctives pour assurer un retour vers l'activité normale, standard et budgétée.
De même, quelle fiabilité peut-on accorder aux analyses de rentabilité d'investissements qui s'appuient sur des coûts de produits discutables et des hypothèses de ventes des plus risquées. L'irréversibilité du temps et de l'investissement ne remet-elle pas en cause l'utilisation de la notion d'espérance mathématique ?
Enfin, il faut signaler que ces phénomènes qui frappent l'industrie depuis déjà de nombreuses années étaient largement ignorés des services. Ce n'est plus le cas, ces derniers sont entrés depuis le début des années 80, pour ce qui concerne la France, dans l'ère. de la dérégulation sous des formes plus ou moins explicites et plus ou moins déstabilisantes. Cela touche le transport aérien avec l'autorisation de charters intérieurs et de dessertes régionales par des compagnies étrangères, les hôpitaux soumis à la dotation globale de gestion, les télécommunications « privatisées ».
La dérégulation d'origine politique a introduit un climat d'incertitude dans des secteurs auparavant protégés. La dérégulation s'accompagne toujours de l'accroissement de la concurrence, réelle ou potentielle. Elle suscite, de ce fait, une demande d'instruments de pilotage nouveaux, comparables à ceux utilisés dans l'industrie ; le problème étant que la transposition directe n'est sans doute pas le meilleur choix dans la mesure où les outils de l'industrie ont beaucoup perdu de leur pertinence. Le problème n'est pas de créer des écoles de gestion pour-la banque, les Télécom, etc., mais de leur donner un contenu pertinent. Globalement, les transformations de l'environnement conduisent à mettre l'accent sur le temps (raccourcissement des cycles, réactions rapides aux changements de la demande, à la dérégulation) et sur les facteurs encadrant l'activité productive au sens traditionnel (recherche-développement, après-vente). Or, les systèmes comptables se focalisent sur l'activité « productive » (sans considération pour le temps, en dehors du temps gamme) et traite, de manière annexe, tous les services de support qui deviennent essentiels au maintien de la compétitivité dans un environnement ouvert et changeant.

3. La modification des demandes au système d'information

Les transformations qui viennent d'être évoquées n'ont pas laissé les hommes de l'entreprise paralysés. Bien au contraire, ils en ont été autant acteurs que spectateurs. Pour tenter d'être plus acteur que spectateur, il leur fallait, non seulement agir sur les structures internes, physiques, de leurs entreprises, mais également disposer d'une représentation de celles-ci qui leur permette de construire de la manière la plus rationnelle possible leurs actions. C'est par rapport à cet objectif que l'on peut replacer l'évolution des demandes adressées au système d'information pour la gestion dans les entreprises au cours des dix dernières années.
Faute de disposer d'un modèle global opérationnel, les demandes se sont spécialisées sur les nouvelles dimensions de la concurrence. Le tout aboutit aujourd'hui à une certaine confusion qui ne fait que souligner le besoin d'un modèle global pour assurer la cohérence, condition nécessaire à l'efficacité de l'action.

3.1. Une complexité croissante difficile à représenter

La naissance de l'informatique de gestion et la montée rapide en puissance de moyens de traitement des données avait fait espérer, au début des années 70, que les ordinateurs permettraient de construire des systèmes d'information exhaustifs transformant la gestion en un vaste jeu d'entreprise. Les dirigeants n'auraient plus eu qu'à utiliser ce jeu pour simuler telle ou telle décision et sélectionner l'option la plus profitable au vu du résultat de la simulation. La déception a été à la mesure du rêve. Les échecs des plans d'informatisation intégrés ont défrayé la chronique dans les années 60 et 70. On pouvait penser que les nouvelles possibilités de la technique allaient résoudre les difficultés. Certes, des progrès ont été réalisés, mais on est encore loin du modèle global. Les ambitions sont aujourd'hui plus limitées. Que l'on songe, par exemple, aux performances réduites de la majeure partie des systèmes de gestion de production, aux grandes difficultés d'interconnexion entre la gestion de la paye et la gestion des temps productifs, etc.
Bref, les capacités potentielles de l'outil informatique sont constamment améliorées sans que, pour autant, on voit poindre à l'horizon cette intégration qui faisait rêver au début des années 70.
C'est donc qu'il y avait, à la base, une hypothèse erronée. Cette hypothèse, c'est la confusion implicite entre données et informations. Les systèmes informatiques de plus en plus puissants sont capables d'ingurgiter et de traiter des quantités considérables de données. Ils peuvent également stocker, dans des mémoires de masse, des volumes considérables de données sous des formats qui se réduisent d'année en année. Mais l'élaboration d'un modèle de représentation repose, quant à elle, sur la sélection d'un nombre restreint dé variables et de relations entre ces variables.
Le problème n'est donc pas uniquement un problème quantitatif, mais qualitatif et conceptuel. L'illusion est née de cette confusion. Dans une large mesure, il faut constater qu'elle a la vie dure, comme en témoignent les montagnes de listings qui s'accumulent régulièrement dans les bureaux et qui ne sont jamais exploités.
L'information utile à la gestion est produite par l'esprit humain à partir de données plus ou moins brutes, mais par l'esprit humain seul. Le facteur contraignant dans l'élaboration de modèles des organisations économiques modernes, chaque jour plus complexes, n'est donc pas l'informatique, mais la ressource humaine. Certes, le travail de l'homme peut être facilité par les capacités de reproduction de certaines séquences intellectuelles par la machine, mais cette capacité est encore limitée au regard des possibilités de cerveau humain. Il manque encore et sans doute pour longtemps, aux programmes les plus sophistiqués, cette capacité d'abstraction qui permet à l'homme de se faire une représentation « simple » de la complexité sur laquelle il agit. La révolution de la micro-informatique ne change pas fondamentalement le problème, elle permet même de refaire les mêmes erreurs commises auparavant au niveau du site central, c'est-à-dire beaucoup de saisies et peu d'analyses.
Sur le plan théorique, il faut souligner que l'articulation entre les niveaux d'organisation et de complexité n'est toujours pas résolue ; c'est donc bien sur la seule capacité cognitive des individus que repose l'évolution des organisations et de leur gestion.

3.2. Éclairer les nouveaux enjeux de la concurrence

Faute de disposer d'un modèle global opérationnel, les différents acteurs de l'entreprise ont essayé de développer ou de faire développer des systèmes d'information partiels, voire discontinus, mais qui les éclairent sur les nouvelles dimensions de la concurrence que sont notamment la qualité et les délais.
La recherche d'une meilleure qualité pour satisfaire les exigences des clients a conduit au développement de systèmes d'information dédiés.
C'est ainsi, notamment, que le calcul du coût d'obtention de la qualité (COQ) s'est répandu dans de nombreuses entreprises, avec, il faut le souligner, des contenus différents, des périodicités et des procédures d'élaboration diverses.
Ce qu'il est important de noter, c'est que le terme de coût se trouve accolé au terme de qualité. Le coût, c'est le langage des anciennes règles de compétition ; la qualité, quant à elle, relève du nouveau langage de la concurrence. On pourrait donc penser que la synthèse est réalisée et que l'adaptation du système d'information pour la gestion est en bonne voie. A y regarder de plus près, on découvre des démarches fort diverses qui, généralement, ne sont pas réellement intégrées au système classique d'information. L'opération COQ est menée en dehors du champ de responsabilité du comptable et du contrôleur de gestion. Ceci signifie que la réponse aux nouvelles questions, essentielles pour l'avenir des entreprises, n'est plus fournie par les services de contrôle de gestion classique, mais par des structures parallèles, qui, souvent, se

font un point d'honneur de souligner qu'elles n'ont rien à voir avec la comptabilité. Cette dualité de systèmes de contrôle en dit long sur la crise du système de comptabilité de gestion.
L'autre remarque que l'on peut faire, c'est que, lorsque le terme de coût est rapproché de celui de qualité ou de non-qualité, son contenu n'est pas toujours très bien défini. Il s'agit parfois d'un variante empruntée au système comptable (coût complet ou coût direct), mais plus fréquemment c'est à une version « locale » de ces variantes que l'on est confronté. Il est également possible de rencontrer des notions comme celles de coût caché ou encore de coût d'opportunité. Ce n'est donc qu'exceptionnellement que les coûts du service contrôle de qualité s'articulent avec ceux du service de comptabilité analytique. En matière de délai, les évaluations économiques sont encore l'exception et constituent, pour l'instant, plus des préoccupations de théoriciens que de praticiens pour qui le contrôle des délais en unités de temps suffit. Mais là encore, il s'agit, par le contrôle des délais, de satisfaire un besoin essentiel d'information pour maîtriser les relations avec les clients et les fournisseurs. C'est donc une dimension fondamentale de contrôle qui échappe au contrôle de gestion traditionnel.
Un autre domaine où le contrôle de gestion est soumis à bien des pressions déstabilisatrices est celui de l'élaboration des choix de sous-traitance ou de recherche de partenariat. Faire ou faire faire, devient une question de plus en plus fréquente à laquelle les services de contrôle de gestion sont mal armés pour répondre. Une fois de plus, il faut souligner que l'orientation « produit » des systèmes en place rend très délicate l'évaluation de l'impact réel de la sous-traitance sur les activités non directes aux produits. Or, ce sont ces activités qui sont le plus concernées : approvisionnement, ordonnancement, contrôle, etc. L'information nécessaire au développement du partenariat est déficiente et, comme pour les décisions d'investissement dans le domaine de l'automation, c'est bien plus la foi que l'évaluation économique qui préside aux décisions.
La gestion de la qualité, comme celle des délais, amène à revoir la vision en « silos » de l'entreprise, pour esquisser des lectures transversales qui soulignent les interdépendances accrues entre toutes les composantes des organisations.
Dès lors, le problème de l'évaluation d'une décision à un endroit donné, doit être résolu en embrassant la totalité de l'organisation, et non en observant son impact local. C'est un exercice auquel les systèmes de gestion actuels sont mal préparés dans la mesure où ils reposent sur des centres de responsabilité où le principe de responsabilité comptable est de rigueur. Toute procédure mettant en lumière l'interdépendance des centres devient déstabilisatrice. C'est pourtant la voie qu'il faut emprunter pour, à nouveau, être capable d'éclairer les décisions stratégiques.

3.3. Retrouver une cohérence

La cohérence est une des conditions majeures du succès stratégique. Sans cohérence, de multiples effets pervers viennent gaspiller les efforts entrepris. Il importe donc de faire constamment l'effort d'analyse du système d'information afin de détecter ces effets pervers et les éliminer ou les circonscrire.
Or, il faut bien reconnaître que cet effort d'analyse critique n'a été entrepris que très récemment. Le système de calcul de coût, issu, en France, de la technique des sections homogènes, est resté en l'état, sans que ses hypothèses fondatrices soient régulièrement questionnées et donc critiquées. Cette inertie trouve, sans doute, sa source dans la double influence de l'informatique et de la fiscalité.
L'informatique centrale s'est introduite dans les entreprises par la facturation, la paye, la comptabilité générale et le suivi des stocks. La comptabilité générale a été rapidement suivie de la comptabilité analytique et budgétaire. La comptabilité analytique était, en effet, nécessaire à l'évaluation des stocks suivis en quantités physiques pour l'arrêté des comptes. Comme la fiscalité demande une valorisation au coût complet, c'est très logiquement que le système de coût a été installé en prolongement de la comptabilité générale. Plus récemment, la comptabilité analytique est allée se nourrir directement dans les bases de données de la gestion de production, y trouvant gammes et nomenclatures, mais sans pour autant revoir l'architecture générale du système de calcul des coûts.
L'édifice ainsi construit, avec ses multiples étages de conventions, est rapidement devenu opaque pour les utilisateurs et ceux-ci ont, tout naturellement, considéré que l'ordinateur était la machine à produire des coûts vrais, d'autant que c'était ceux que réclamait l'administration fiscale. Au-delà du problème que constitue l'absence de regard critique sur le système de coûts, il faut souligner qu'à la périphérie de ce système se sont développés de multiples critères de performance (taux d'activité, productivité du travail, marges, etc.). Ces critères reposent sur la même modélisation de l'entreprise que le système de coûts et viennent donc le conforter.
De même que le système de coût hérité des sections homogènes a perdu, dans la très grande majorité des entreprises industrielles, sa pertinence, de même ces indicateurs de performance partiels et locaux introduisent souvent des comportements pervers dans l'entreprise (bons de travaux pour retouches qui sont valorisés en gamme pour obtenir le taux d'activité, taux d'activité mesuré en éliminant les temps de panne des machines, maintien en heure gamme de la main-d'œuvre directe qui travaille en temps masqué, etc.).
La recherche d'une meilleure cohérence est un défi permanent et global inséparable d'un réel effort de modélisation du fonctionnement de l'entreprise.
La question qui est posée depuis quelques années maintenant, est celle de savoir si les indicateurs économiques sont capables, à eux seuls, de rendre compte de cette cohérence : les nouvelles dimensions de la compétitivité qui ont été évoquées plus haut s'expriment, en effet, plus facilement par des critères physiques que monétaires. Faut-il considérer

ces deux modes de pilotage comme antagonistes ou complémentaires ? Peut-on cantonner les indicateurs physiques au stade des opérations quotidiennes et réserver les indicateurs économiques pour la gestion et la stratégie, suivant la distinction proposée par Anthony ?
Si le passage est possible, comment passe-t-on d'un niveau à un autre ? Autant de questions nouvelles qui font irruption dans le champ controversé du contrôle de gestion. Elle semble bien lointaine l'époque où la gestion par les nombres apparaissait comme le nec plus ultra de la gestion moderne. Il y a pourtant moins de vingt ans de cela.
A toutes ces questions, les chapitres qui vont suivre vont tenter d'apporter quelques réponses, ou débuts de réponses, tout en sachant que le prêt-à-porter n'existe pas dans ce domaine. Il restera toujours à chacun un gros effort d'adaptation à fournir pour disposer de son propre modèle opérationnel. De plus, il faut admettre que la ou les représentations nouvelles qui seront proposées ne seront valables qu'aussi longtemps que les structures, l'environnement et les objectifs stratégiques ne les auront pas remises en cause. En définitive, la crise actuelle qui sera approfondie au stade des outils dans le chapitre suivant, nous incite, en soulignant la relativité, la contingence des solutions techniques, à un apprentissage permanent, seul gage du maintien de la pertinence des solutions adoptées.

Des outils en crise

Le premier chapitre a été consacré à l'examen des grandes transformations qui ont marqué la vie des organisations économiques et tout spécialement des entreprises au cours des dernières décennies. Cela a permis de situer un certain nombre de problèmes en matière de coût, de budget et de calcul de rentabilité. Mais ceci a été fait sans jamais rentrer dans le détail de la technique, c'est-à-dire sans passer au crible de la critique les outils actuels de calcul économique. C'est l'objet de ce deuxième chapitre.

1. Analyse du système de coût complet actuel

L'outil de base de la comptabilité analytique française est le coût complet. C'est donc lui qui sera décortiqué dans les pages qui vont suivre. Mais les tenants du système en coût direct ne doivent pas se sentir plus favorisés. Ce système est aussi à remettre en cause et, pour l'essentiel, parce qu'il repose sur la même, vision unidimensionnelle de l'entreprise. Dans les deux cas, en effet, on est face à des modèles volumiques de l'entreprise, modèles incapables de saisir la complexité de la gestion des entreprises de cette fin de siècle. A cette caractéristique volumique, le système du coût complet ajoute une dimension conventionnelle à laquelle échappe, au moins pour ce qui concerne les charges indirectes, le système en coût direct.
Après avoir détaillé ces deux aspects, on examinera les éléments externes au modèle, mais qui le conditionnent, qui lui assurent ou qui infirment sa pertinence. Là encore, on rencontrera bien des points qui peuvent être utilisés pour l'étude des conditions de fonctionnement des deux systèmes concurrents.

1.1. Un système conventionnel volumique

Le système de coût complet repose sur une double chaîne de traitement : l'une relative aux charges directes, l'autre aux charges indirectes. Les transformations qui viennent d'être évoquées au chapitre précédent remettent en cause à la fois la structure et l'architecture de traitement. Pour mieux le percevoir, on va reprendre la procédure générale d'élaboration du coût complet en analysant, à chaque stade, les conventions de traitement. On terminera en caractérisant son caractère volumique, c'est-à-dire de modèle unidimensionnel de représentation du fonctionnement de l'entreprise, Avant d'aborder l'étude technique, on peut souligner qu'il s'agit d'une étude portant sur le coût de revient et non sur le prix de revient. Ce changement de vocabulaire a été suggéré à juste titre par les auteurs du plan comptable de 82, mais il est trop rarement suivi. C'est très regrettable, car fondamentalement, un prix n'a rien à voir avec un coût. Le prix résulte de la confrontation d'une offre et d'une demande sur un marché et fait intervenir au moins deux partenaires indépendants. Le coût, quant à lui, est l'aboutissement d'une procédure interne à l'entreprise ne faisant intervenir aucun autre partenaire et n'obéissant qu'aux règles que l'entreprise elle-même s'est fixées. Le prix apparaît comme unique, définitif, pour chaque transaction et il sera consigné par la comptabilité générale comme représentant la vérité économique.
Parler de prix de revient au lieu de coût, c'est parer ce prix de revient des mêmes attributs que le prix de marché et en particulier contribuer à l'idée d'un coût vrai, absolu. Or, comme on va le voir, le coût est fondamentalement conventionnel et donc relatif. C'est pourquoi les entreprises devraient faire l'effort de différencier leur vocabulaire en parlant de coût de revient et non de prix de revient. Il en résulterait une définition claire de la notion de marge qui deviendrait alors la différence entre un prix et un coût et non, comme actuellement, la différence entre deux prix.
Comme cela a été indiqué à plusieurs reprises, la comptabilité analytique, telle qu'elle est généralement pratiquée, s'appuie sur la comptabilité générale. Se pose alors une première question : y a-t-il identité entre les enregistrements de la comptabilité générale et ceux à retenir pour le calcul des coûts et des marges ? La réponse est négative sur le plan des principes, mais aucune norme formelle ne s'impose aux entreprises. C'est donc à chacune d'entre elles de décider des traitements à réaliser pour passer des charges du compte de résultat aux charges incorporables, aux coûts de revient des produits. C'est le premier niveau de convention (voir figure 4 page 51).

L'entreprise va-t-elle retraiter certains postes de charges pour les exclure de la base incorporable ? Cela est souhaitable. Mais le fait de le décider ne répond qu'à la moitié du problème, il faut ensuite décider des modalités de retraitement. A titre d'exemple, on peut examiner le cas de la dotation aux amortissements. Si l'entreprise pratique, pour des raisons fiscales, l'amortissement dégressif, elle peut estimer préférable de ne retenir, pour le calcul du coût de revient, qu'une dotation correspondant à l'amortissement technique. Mais celui-ci correspond-il vraiment à l'amortissement linéaire ?
Toujours dans le domaine des dotations aux amortissements, faut-il retraiter les dépenses correspondant effectivement à des investissements immatériels, et si oui, sur quelle base seront-ils amortis ?
En sens inverse, il est possible d'incorporer au coût de revient des charges dites supplétives, c'est-à-dire non comptabilisées en comptabilité générale, mais que l'on estime relever des charges normales. Parmi celles-ci, la plus importante est sans doute la charge financière théorique que l'on peut faire correspondre aux capitaux propres. Mais là encore, il faudra fixer le niveau de rémunération : taux du marché obligataire, taux de financement bancaire à moyen terme, coût moyen des capitaux.
Il apparaît que, dès cette première étape de la procédure de calcul de coûts de revient, le poids des conventions de traitements retenues par l'entreprise est important et pèsera sur le coût affiché des produits.
La seconde étape du traitement concerne la ventilation des charges incorporables en charges directes et charges indirectes. On doit d'abord souligner que la ventilation entre charges directes et indirectes se fait sur la base des produits, et des produits seuls. Une charge est directe à un produit si elle peut lui être affectée sans ambiguïté, ou en prenant un raisonnement à rebours. C'est une charge qui disparaîtra si le produit disparaît.
Cette définition simple, en apparence, n'est pas exempte de difficultés lorsque l'on veut la mettre en oeuvre. Se posent au moins deux séries de problèmes : l'une qui a trait au système d'information, l'autre qui relève de choix spécifiques à l'entreprise.
Le calcul de coût procède d'une représentation dans le système d'information du fonctionnement technico-économique de l'entreprise. Comme tout modèle, celui-ci est amené à simplifier la réalité pour aboutir à une représentation manipulable. En particulier, un certain nombre de consommations spécifiques à des produits bien identifiés ne seront pas retenues comme telles par le système d'information, car le coût de traitement paraît prohibitif au regard de l'information restituée. La finesse de description, en informatique, du processus de production, va donc fixer une première limite à la notion de charges directes. On doit reconnaître que, généralement, cette limitation n'est pas très importante, elle touche essentiellement les consommables. Le propos est ici de souligner la contingence de la notion de charges directes par rapport à la structure du système d'information.
Le second problème est relatif aux choix spécifiques de chaque entreprise en matière de classification des charges en directes ou indirectes. Deux exemples classiques vont illustrer ce problème.
Dans les usines dépeuplées, les dotations aux amortissements des machines et plus encore des outillages spécifiques ont remplacé les charges de main-d'oeuvre directe dans le compte de résultat. Or, la main-d'oeuvre directe, comme son nom l'indique, était directe par rapport aux produits. Dès lors, pourquoi ne pas imaginer de lui substituer des amortissements directs lorsqu'il y a substitution du capital au travail ? Cela conduit à envisager la dotation aux amortissements, non plus sur la base de l'exercice comptable (charge de période), mais sur la base du volume de production ou du temps d'utilisation, compte tenu d'une durée de vie théorique.
Ce choix implique également qu'en cas de disparition du produit, on procède immédiatement à un désinvestissement. Bref, c'est une nouvelle image du fonctionnement de l'entreprise qui se profile derrière ce choix de traitement des dotations aux amortissements comme des charges technologiques directes aux produits. Ce choix rétroagit sur la convention de traitement du poste « dotations aux amortissements » examinée en 1.
L'autre aspect de l'élimination de la main-d'oeuvre directe, c'est, on l'a vu, l'accroissement de la main-d'oeuvre indirecte chargée des contrôles et des réglages. Certaines entreprises ont incorporé ces charges dans les charges directes en faisant l'hypothèse qu'elles étaient engagées à chaque lancement d'une nouvelle série et qu'il était « normal » de faire supporter à chaque produit de la série, sa quote-part de ces charges. Là encore, il y a une hypothèse implicite derrière ce choix de traitement : les séries ont une taille stabilisée.
Ces choix conventionnels auront un impact important sur le coût de revient et sur les analyses qui en découlent.
Les charges qui n'ont pas été retenues comme directes doivent; maintenant, être ventilées dans. les centres d'analyses. C'est à ce stade qu'intervient un troisième niveau de conventions. De multiples possibilités s'offrent, en effet, à l'entreprise. Il faut tout d'abord fixer le nombre de centres d'analyse. Par facilité, dans la plupart des cas, ceux-ci sont calqués sur les centres de responsabilité. On verra plus loin que cela pose d'autres problèmes.
Au-delà du nombre, se pose le problème de la nature de ces centres. On sait que ceux-ci sont à répartir en deux catégories : les centres auxiliaires et les centres principaux. Un centre principal possède une activité qui établit un lien entre lui et les produits, alors que les centres auxiliaires fournissent des prestations aux centres principaux. Là encore, la séparation paraît aisée ; pourtant, des possibilités de choix existent comme le montre le traitement du centre administration.
Traditionnellement, ce centre était considéré comme auxiliaire ; or, depuis 82, il est suggéré de le considérer comme principal. Pourtant, la nature de l'administration n'a pas changé brusquement en 82, c'est donc bien qu'un traitement conventionnel différent est intervenu. On préfère, désormais, imputer les charges d'administration prioritairement sur

les produits vendus et non sur les produits fabriqués et tout spécialement sur les encours. Le changement de classification du centre d'administration rapproche également le système français du système anglo-saxon.
La ventilation dans les centres d'analyse étant réalisée, on doit maintenant procéder à la répartition des centres auxiliaires sur les centres principaux. Ici, interviennent de nouvelles conventions. Le premier choix à faire porte sur l'utilisation ou non de la technique des prestations réciproques entre centres auxiliaires. On sait que cette technique ne modifie en rien le montant des charges reportées sur les 1 centres principaux, mais en modifie les modalités de ventilation. Le coût unitaire des produits en sera donc affecté.
Le second choix porte sur la détermination des clés de répartition. II est bien sûr recommandé, autant que faire se peut, d'utiliser un support physique pour cette répartition, mais c'est souvent délicat. Même lorsque l'on retient un support physique, celui-ci peut être approximatif (m2 pour le chauffage ou les assurances). On recommande aussi de revoir régulièrement les bases de la répartition. Mais, lorsque celle-ci se fait par des clés en pourcentages; ce n'est pas toujours fait. Bref, à la fois les choix et les pratiques font de cette répartition secondaire, une étape souvent très conventionnelle.
Enfin, au terme de ces quatre étapes, intervient le calcul des coûts des unités d'oeuvre. Celui-ci est précédé par le choix des unités d'oeuvre dans chaque centre principal. Ce choix est l'occasion de nouvelles conventions. On sait, en effet, que l'unité d'oeuvre est censée fournir le support de la mesure du niveau d'activité de chaque centre. Or, en raison de la confusion entre centre d'analyse et centre de responsabilité, il est rare de pouvoir caractériser un centre par une seule activité. On retiendra, de ce fait, l'unité d'oeuvre la plus représentative. Encore faut-il qu'il y en ait une et que l'on ne soit pas dans des centres d'analyse relativement polyvalents. Quoi qu'il en soit, la représentativité de l'activité du centre d'analyse par une unité d'oeuvre est toujours approximative. Quand on sait de plus, que bien des entreprises se contentent d'une seule unité d'oeuvre pour tous les centres de production, l'heure de main-d'oeuvre directe, on conviendra qu'il s'agit bien là, également, d'un choix conventionnel.
Au terme de ce rapide examen, il ressort qu'à toutes les étapes de la procédure, l'entreprise est confrontée à des choix plus ou moins déterminants pour le résultat final. Et globalement, la fraction du coût de revient non représentative des consommations est très conventionnelle.
On peut penser que le respect du principe de la permanence des règles comptables conduit les entreprises à stabiliser leurs conventions mais, compte tenu de leur nombre, rien n'est moins sûr. Par ailleurs, il n'y a aucune raison pour que, d'une entreprise à l'autre, les conventions utilisées soient les mêmes. Il devient alors dangereux de tirer des conclusions de la comparaison de coûts de revient d'entreprises différentes.
Ceci ne remet évidemment pas en cause l'utilité du calcul du coût complet, mais attire l'attention sur le poids des conventions et sur le gouffre qui sépare la notion de coût de celle de prix.
Ce modèle conventionnel est également volumique, c'est ce que l'on examinera maintenant. Le terme de volumique signifie que le volume des produits fabriqués et/ou vendus est la seule variable explicative de l'évolution des charges et, par voie de conséquence, des résultats.
La chose est évidente pour ce qui concerne les charges directes. Celles-ci sont, par définition, affectables sur le plan unitaire, sans ambiguïté, aux produits. La masse des charges directes est donc proportionnelle au volume de produits. Cela reste vérifié, même lorsque les charges directes comprennent des dotations aux amortissements ou de la main-d'oeuvre indirecte, tant que les hypothèses implicites qui sont derrières ces traitements sont respectées (voir page 52).
Pour ce qui est des charges indirectes, la relation volumique est incorporée à la procédure de traitement. Une fois l'unité d'oeuvre fixée dans chaque centre principal, on va chercher le nombre d'unités d'oeuvre. Pour ce faire, on part du volume de produits fabriqués et vendus et on calcule la consommation globale d'unités d'oeuvre par l'activité en termes de produit. Autrement dit, le niveau d'activité de chaque centre est déduit du volume de production, par le biais des produits finis, et non évalué en soi. On obtient ainsi le bouclage qui permet d'être assuré que toutes les charges indirectes seront bien imputées aux produits.
En retour, chaque produit se voit, globalement, imputer un nombre d'unités d'oeuvre proportionnel à son volume de production.
On vérifie bien que les produits supportent les charges indirectes sur la base de leur volume de production pondéré par les consommations unitaires. Ces dernières étant stables, l'évolution des charges supportées est strictement proportionnelle à l'évolution du volume de production.
Pour un produit donné, on constate qu'aussi bien les charges directes que les charges indirectes sont dépendantes du volume de production et seulement du volume. A aucun moment n'interviennent d'autres considérations. C'est en ce sens que ce modèle de coût complet peut être qualifié de conventionnel et volumique.

1.2. Un modèle conditionné par de multiples hypothèses implicites

La construction d'un modèle consiste à isoler dans un vaste environnement les données et les relations entre ces données suffisantes pour assurer l'intelligibilité du domaine étudié. De ce fait, on est amené à ignorer, à traiter implicitement, un grand nombre de conditions qui, au moment de l'élaboration du modèle, sont évidentes et dont la modification n'est pas envisagée. Bref, quel que soit le type de modèle que l'on construit, il y a toujours le fameux « ceteris paribus » cher aux économistes. Le modèle est valable toutes choses égales par ailleurs.

L'examen de la validité d'un modèle implique donc que l'on se demande si ces conditions qui étaient supposées rester identiques à celles du moment de l'élaboration du modèle le sont toujours. C'est un exercice délicat dans la mesure où ces hypothèses, étant implicites, on ne peut que les déduire de la structure du modèle.
Pour ce qui concerne le modèle aboutissant au coût complet, on peut considérer que la première de ces hypothèses implicites est celle qui vient d'être soulignée au point précédent. C'est celle qui fait du volume de production mesuré par les produits finis la seule dimension expliquant l'évolution et le volume des charges. On n'y reviendra pas.
Nombre d'autres hypothèses ont été abordées indirectement lors de l'étude des transformations ayant marqué les entreprises au cours des dernières décennies. On les rappellera brièvement. La comptabilité analytique, à ses origines, est fondamentalement une comptabilité en coût direct, et ceci pour de multiples raisons. La direction de l'entreprise se confond avec les propriétaires. Le capital investi n'est pas suivi sur le plan comptable. La notion d'amortissement n'est pas présente. Toutes les charges autres que les charges directes sont considérées comme des charges de périodes et ne sont pas ventilées sur les produits.
Avec la montée en complexité, les charges d'administration, les dotations aux amortissements et d'autres frais généraux seront réexaminés et, pour les besoins de la comptabilité générale, ventilés sur les produits. Mais cette procédure, destinée à intégrer la comptabilité analytique et la comptabilité générale par le biais de l'évaluation des stocks en coût complet, ne remet pas en cause la prédominance des coûts directs. Les charges indirectes doivent être ventilées sur les produits par un moyen simple et économique. En aucun cas il ne s'agit de s'intéresser à l'éventuelle liaison qui pourrait exister entre ces charges et les produits. On se contentera donc d'appliquer, par le biais de l'artifice des unités d'oeuvre, la même loi volumique entre les produits et les charges indirectes.
Cette suprématie des charges directes est aujourd'hui à revoir et il est urgent de (ré)interroger l'articulation produits-charges indirectes, en retenant, pour cela, une démarche identique à celle utilisée pour les charges directes. Il faut rechercher les liens de causalité, en oeuvre dans le secteur des charges indirectes, pour être capable d'en modéliser correctement le fonctionnement.
Un autre phénomène qui a également été abordé, est celui relatif à la période du cycle de vie concernée par le calcul de coût. Dans l'approche. traditionnelle, le coût n'a d'intérêt qu'à partir de la mise. en fabrication. Ce n'est qu'à ce moment que le produit fini est enfin connu, ce n'est qu'à partir de ce moment que le coût confronté au prix acceptable par le marché permettra une éventuelle étude de rentabilité. Cela signifie qu'implicitement, on fait deux hypothèses. La première considère comme négligeable ou sans intérêt les charges de développement. La seconde indique que le contrôle du coût du produit démarre après la mise en fabrication et que les gains de productivité se réalisent à ce stade. Ces deux hypothèses sont aujourd'hui contredites dans une grande partie des entreprises. Les charges relatives aux phases du cycle de vie qui précèdent la mise en fabrication sont loin d'être négligeables et il y a lieu d'en tenir compte dans le coût et la rentabilité du produit.
Et surtout, on sait maintenant que la baisse de coût que l'on peut espérer après la mise en fabrication est négligeable au regard des économies que l'on peut obtenir par une meilleure conception du produit. La notion de coût objectif est devenue fondamentale et intervient dès les premiers stades du cycle de vie, notamment celui de la conception. De cette notion de cycle de vie, on peut passer à la notion de coût global sur la durée de vie du produit. Traditionnellement, les calculs de coûts s'arrêtent à la frontière de l'entreprise. Les coûts engendrés par la possession du produit n'étaient pas pris en considération. Pour une bonne part, ces coûts sont dépendants de la conception et de la qualité de fabrication. L'entreprise a donc intérêt à se préoccuper de ces coûts de possession afin de connaître le coût global sur la durée de vie du produit, d'arbitrer entre le prix de vente et le prix du service après vente, de mettre en balance la valeur d'usage et le prix, etc.
Le calcul de coût ne s'arrête donc pas forcément à la porte de l'entreprise.
Une autre hypothèse extrêmement forte qui est véhiculée par le système de coût est celle de temps productif. Le seul temps que connaît le système de coûts est le temps en gamme, qu'il s'agisse du temps de la main-d'oeuvre directe ou du temps-machine. Cette vision très restrictive du temps a conduit les gestionnaires à tout faire pour réduire ces temps et notamment les temps de main-d'oeuvre directe. Or, on sait que ce temps « productif », pendant lequel les produits sont actifs, ne représente que quelques pourcents de la durée de présence du produit dans l'entreprise.
Cette vision restrictive du temps conduit à ignorer les disfonctionnements organisationnels dans la mesure où ceux-ci se traduisent dans des temps hors gamme, comme les temps de stockage, de manutention, les retards, etc. Les nouvelles orientations de la gestion de production conduisent les gestionnaires à élargir leur conception du temps en passant du temps « productif » à la durée du cycle du produit.
Enfin, il faut également rappeler que, pour les économistes et le comptables, le seul élément déterminant de la concurrence était le coût moyen. En effet, en régime concurrentiel, le prix tend, à long terme, à rejoindre le coût moyen, lequel se représente en comptabilité par le coût complet. Ce n'est que récemment que la notion de service, au travers tout spécialement de la qualité et des délais, est venue tempérer l'hégémonie du coût moyen et attirer l'attention sur de nouvelles dimensions de la compétitivité.
On pourrait, sans doute, trouver d'autres hypothèses implicites qui conditionnent le fonctionnement du système de calcul du coût complet, mais cette première énumération souligne combien la clause « ceteris paribus » est illusoire. Dans ces conditions, il devient urgent de remettre le modèle de coût en chantier.

Mais, auparavant, il faut encore s'attarder sur deux autres hypothèses générales du modèle, celle de stabilité et celle d'homogénéité.

1.3. Stabilité et homogénéité

La stabilité est moins une hypothèse implicite qu'une hypothèse facilitante. Elle remplace, en fait, certaines des hypothèses listées précédemment. On peut l'analyser sous trois aspects complémentaires : la technologie de production, l'organisation et le produit lui-même.
La stabilité de la technologie est essentielle à l'élaboration de standards et à l'analyse des écarts. Les procédés alternatifs pour réaliser une même opération posent de gros problèmes de traitements aux systèmes de coûts. De même, la déconnexion du temps humain du temps machine provoque bien des hésitations de traitement. Il en est de même lorsque des équipements sont à géométrie variable (portiques à un, deux ou trois éléments). Dans pratiquement tous ces cas, le système de coûts utilisera une solution simplificatrice, faute d'avoir la souplesse d'adaptation du système physique.
La stabilité de l'organisation est nécessaire au fonctionnement du système d'information. Comme précédemment, c'est fondamental pour toute mesure d'écart. Mais, pour le calcul de coût, c'est également une condition importante de validité du traitement des charges indirectes qui sont traitées dans des centres d'analyse qui se confondent avec les centres de responsabilité. Toute modification de la structure en cours d'exercice remet en cause les modalités de répartition des charges indirectes et rend difficiles les comparaisons de coûts complets sur l'ensemble de l'exercice.
Enfin, la stabilité du produit est également une condition favorable. Elle allait de pair avec une phase de maturité longue. La personnalisation, par des éléments non standards, ou l'adjonction de services « non économiques », laisse le système de coûts totalement aveugle.
Venons-en, pour terminer, à l'hypothèse fondamentale, celle d'homogénéité. Comme cela a déjà été dit précédemment, l'appellation originelle du système français était la « méthode des sections homogènes ».
En 1982, constatant que les centres de traitements des charges indirectes n'étaient plus des sections homogènes, il a été procédé à un changement de nom. Les charges indirectes sont réparties dans des centres d'analyse. Comme leur nom l'indique, il y a lieu de procéder à des analyses à l'intérieur de ces centres. Elles étaient sous-entendues, pour retrouver à l'intérieur de ces centres des subdivisions homogènes, car il s'agit là d'une condition de base du bon fonctionnement du système. L'invitation n'a guère été entendue, et pratiquement, tous les systèmes de coûts ont assimilé centre d'analyse et section homogène.
Quelles étaient les caractéristiques ou les dimensions de l'homogénéité des sections de regroupement des charges dans le système initial ? L'homogénéité étant triple, elle concernait l'activité, le coût des activités et le mode de consommation par les produits de ou des activités.
Dans l'idéal, une section homogène est caractérisée par une seule activité. L'exemple traditionnel est l'atelier spécialisé sur une opération : fraisage, usinage, peinture, etc. Lorsque la section regroupe plusieurs activités, l'homogénéité est maintenue si le coût de l'unité de chacune des activités est identique. Si le coût est différent, il faut que les produits consomment chacune de ces activités dans des proportions identiques. Lorsque l'une ou l'autre de ces règles n'est plus respectée, il devient difficile de parler de section homogène.
Or, les centres d'analyse actuels regroupent pratiquement tous de multiples activités qui n'ont pas le même coût et qui sont consommées différemment par les produits. Ainsi, au moment du calcul du coût de l'unité d'oeuvre, on continue de faire comme si l'homogénéité était toujours respectée et saisie au travers de l'unité d'oeuvre choisie. Une telle pratique entraîne de multiples effets pervers sous la forme de subventionnements croisés entre produits. Il devient urgent de s'assurer que ces effets pervers ne remettent pas fondamentalement en cause les modalités actuelles de traitement de charges indirectes.
On vit, en effet, le paradoxe suivant : les charges indirectes sont de plus en plus importantes, tant en masse qu'en termes de signification économique, mais elles sont de plus en plus mal traitées par un système par trop réducteur.
Dans un centre de responsabilité hétérogène, les activités qui ne sont pas retenues comme support (unité d'oeuvre) au processus d'imputation sont réparties sur la base d'une consommation moyenne. De ce fait, les produits qui consomment moins que cette moyenne subventionnent les produits qui consomment plus que la moyenne.
L'effet qui vient d'être mesuré est uniquement imputable à des différences de consommations physiques car le coût des deux unités d'oeuvre est identique. Il est désigné par R. Cooper par le terme d'« effet de diversité d'activités ».
On constate que l'hétérogénéité des coûts vient amplifier l'effet de subventionnement précédent. Ce sera toujours le cas lorsque l'activité ignorée par le processus traditionnel de répartitions est plus chère que celle qui sert de support à l'unité d'oeuvre.
Si la relation de coût est inverse, l'effet de subventionnement sera atténué sans pouvoir être annulé.

2. Un système budgétaire en difficulté

Coûts et budgets sont les deux instruments fondamentaux du pilotage économique de court terme dans la majeure partie des entreprises. Il est donc intéressant, après avoir constaté les problèmes auxquels doit faire face le système de coût, de

faire le point sur l'outil budgétaire. On commencera par retracer les deux grandes étapes qui ont marqué l'évolution du système budgétaire avant de terminer par l'étude de quelques dysfonctionnements.

2.1. Un système volumique

Le système budgétaire en tant qu'outil de contrôle apporte deux innovations majeures par rapport au contrôle des coûts. Tout d'abord, il introduit ou renforce la vision prévisionnelle dans les outils de gestion. Alors que le système comptable, qu'il s'agisse de la comptabilité générale ou de la comptabilité analytique, retrace les événements après leur occurrence, le système budgétaire va tenter de présenter en simulation des événements à venir.
En combinant une analyse du passé et des hypothèses sur l'avenir, tant de l'environnement que de l'entreprise, le responsable budgétaire dresse des états prévisionnels de l'activité et du patrimoine de l'entreprise. Ce faisant, il permet aux gestionnaires d'anticiper des situations indésirables et leur offre la possibilité de développer des mesures alternatives propres à éviter ces situations.
La seconde nouveauté de l'instrument budgétaire est le déplacement qu'il opère des produits vers les hommes. Les calculs de coût de revient concernent des produits, les budgets concernent les centres de responsabilité. Ceux-ci sont des partitions de la structure physique et humaine de l'entreprise. Cette partition suppose la possibilité d'isoler des centres autonomes dans l'action au sein des entreprises. Cette potentialité est utilisée pour dynamiser les hommes en leur offrant plus de responsabilité. La contrepartie à ce cloisonnement de l'entreprise est dans la nécessité de développer un mécanisme de coordination pour assurer la cohérence de l'action à l'intérieur de chaque centre. C'est le rôle de la structure budgétaire d'assurer ce rôle de coordination. La combinaison de l'approche prévisionnelle et de la dimension coordinatrice aboutit à élaborer, au terme de chaque année, des programmes d'actions pour chaque centre de responsabilité, en étant assuré de leur cohérence et donc de leur contribution aux objectifs généraux de l'entreprise.
Ces idées se mettent en place dans les entreprises, à partir des années 50 avec une réelle diffusion au cours des années 60. Comment se réalisent ces premières prévisions budgétaires ? Elles reposent sur deux documents fondamentaux : la prévision des ventes et le coût « standard » des produits.
Bien que l'on soit encore au milieu des « Trente glorieuses », l'idée se fait jour qu'il vaut mieux produire ce que l'on va vendre, plutôt qu'essayer de vendre ce que l'on a produit. Dès le départ, la littérature institue donc le budget des ventes comme budget maître. Le budget des ventes n'est pas autre chose que le produit d'une prévision en quantités physiques par une hypothèse de tarif. Il s'agit là d'un, exercice difficile, dans la mesure où prix et quantités ne sont pas deux variables indépendantes. Mais, la situation économique générale aide les prévisionnistes. C'est l'époque de la croissance et de l'inflation modérée. La prolongation des tendances passées, éventuellement adaptées pour tenir compte d'événements exceptionnels ou d'une stratégie nouvelle de l'entreprise, est l'outil de base. Et bon an mal an, cela marche. Les prévisions sont réalisées car l'environnement est peu turbulent. La prévision des prix obéit, elle aussi, à la même logique sommaire. Compte tenu de la hausse générale des prix et des prévisions en la matière, l'entreprise ajuste ses tarifs pour rester dans la norme.
Parallèlement, les services comptables développent un coût de revient « standard ». Le terme de « standard » ne se réfère pas forcément à des standards techniques, il s'agit même, le plus souvent, d'une structure de coût de revient historique, figée et transformée en standard. Ces coûts de revient standards vont intégrer, comme les prévisions des ventes, des prévisions d'évolution de la structure physique (gain sur les matières, gain de temps, etc.) et des hypothèses sur l'évolution des prix des facteurs.
L'ensemble de ces travaux étant réalisés, il reste à les croiser et à développer le résultat dans un ensemble de budgets locaux.
C'est ainsi que sont obtenus les budgets d'approvisionnements (à stocks constants), de main-d'oeuvre directe, et tous les budgets des sections homogènes. Il reste alors à décontracter dans ses composantes le montant obtenu dans chaque section, sur la base de la structure de l'année précédente.
Cette mécanique budgétaire initiale repose sur la même représentation de l'entreprise que le système de coût. Le volume d'activité, mesuré par le biais des produits finis, est le seul facteur explicatif de l'évolution des charges. C'est l'application de cette relation qui permet de générer, à partir du budget des ventes, l'ensemble des budgets qui vont servir d'instruments de contrôle de l'activité dans chaque section ou regroupement de section.
Il est à noter ici, également, que cette mécanique volumique est identique aux USA, où domine le coût variable. La prévision des charges d'administration et de distribution est réalisée en les rapportant au chiffre d'affaires, c'est-à-dire en créant un coût complet où les charge indirectes sont globalisées sur une seule unité d'oeuvre !
Il semble, néanmoins, qu'aux USA, la relation volumique ait été assez rapidement nuancée en faisant la distinction entre charges fixes et charges variables, au sein des charges indirectes. La logique volumique d'origine est encore implicitement présente dans bien des esprits. On la retrouve, notamment, dans des mots d'ordre du type: Le niveau d'activité baisse de 10 %, donc, vous devez tous réduire vos budgets de 10 %.
Le côté rustique des premiers pas de la méthode budgétaire ne l'a pas empêchée de remporter de nombreux succès et donc de s'implanter dans les entreprises.
La stabilité de l'environnement, et partant, la bonne visibilité de l'évolution des marchés, permettaient de bonnes prévisions des ventes.

L'homogénéité de la très grande majorité des centres d'analyse assurait une relation de causalité effective entre les unités d'oeuvre issues de produits et le montant des charges dans les centres. La faible diversité des produits évitait les écarts importants de composition avec leurs inévitables répercussions sur les activités de support.
Bref, les conditions générales de fonctionnement des entreprises françaises des années 60 ont permis à la technique budgétaire de s'acclimater sur la base d'un modèle volumique strictement identique à celui qui structure la procédure de calcul de coût complet.

2.2. Une procédure en cours de renouvellement

Dès le début des années 70, les dysfonctionnements de la procédure budgétaire, réduite en fait à une comptabilité analytique prévisionnelle, commencent à se faire sentir. On assiste alors à un retournement de la procédure. Lors de la phase d'introduction, les prévisions se faisaient au sommet et étaient désagrégées en direction de chaque section. Sous la double influence des nécessités et de l'évolution de la gestion des ressources humaines, la procédure budgétaire commence désormais à la base, dans les centres de responsabilité, et remonte vers le sommet. En cas d'incohérence, une nouvelle itération est réalisée avant que la direction générale ne fige les budgets qui se transforment alors en objectifs pour l'année à venir.
L'objectif poursuivi par cette transformation est double. D'une part, la participation des salariés à la fixation de leurs propres objectifs est de nature à les motiver et donc à augmenter les chances de voir ces objectifs réalisés ; d'autre part, on estime que lés centres de responsabilité disposent des informations les plus fines et les plus fiables sur leurs propres fonctionnements. C'est donc à eux, sur la base d'orientations générales, dont la prévision d'activités (chiffre d'affaires ou heures d'activité), de réaliser leur propre travail de prévision. Dès lors que la prévision se décentralise, la cohérence n'est plus automatique, d'où l'introduction d'un processus itératif.
Il est sans doute difficile de généraliser, tant les situations sont particulières d'une entreprise à l'autre, mais dans bien des cas, ce renversement de procédure n'a pas modifié grand-chose, les responsables de centres, sans doute par prudence, se contentant bien souvent de reconduire sur la base des prévisions d'activité, leur budget global. Quelques modifications internes de la structure de ce budget global donneront l'illusion d'une participation alors qu'il ne s'agit que d'une anticipation minimale des objectifs de la direction. On attendra l'itération suivante pour opérer formellement des modifications plus profondes, sur injonction de la direction générale.
On ne doit donc pas s'étonner que le renversement de la procédure n'améliore guère les résultats de la budgétisation. C'est qu'en effet, le modèle implicite, le modèle volumique, continue d'être la référence. La seule modification notable est l'adoption, en France également, de la distinction entre charges fixes et charges variables, et la formulation des budgets sous la forme de budgets flexibles.
Cette distinction se fait, bien évidemment, sur la base de l'activité mesurée par les produits finis, vendus et/ou fabriqués au cours de l'exercice. Et, d'exercices en exercices, le niveau budgété des charges fixes est admis en hausse. Tirant la leçon d'écarts budgétaires importants, la tendance est à restreindre la notion de charges variables. Il devient évident que le modèle de représentation de l'entreprise qui sous-tend la réflexion budgétaire n'est plus pertinent.
Parmi les tentatives pour renouveler cette réflexion, il faut faire une place à part au budget base zéro qui s'attaque à la maîtrise de l'évolution de tous les budgets qui, à l'évidence, n'ont pas de lien volumique avec l'activité, et qui, de ce fait, ne peuvent pas non plus être traités correctement par les techniques du budget flexible. La méthode est radicale puisque l'on demande à chaque responsable de centre de responsabilité, chaque année, de justifier, en les hiérarchisant, chacune des activités réalisées dans le centre.
La procédure est lourde, déstabilisante, coûteuse, et après un succès d'estime, notamment dans certaines administrations américaines, mais avec des résultats mitigés, elle quitte le devant de la scène. Mais elle laissera de nombreuses traces, dont deux sont particulièrement importantes pour cette étude. Tout d'abord, un certain nombre de budgets doivent être déconnectés de l'analyse de l'activité mesurée en termes de produits finis. Ensuite, à l'intérieur de ces budgets, la consommation de ressources doit être justifiée par la réalisation d'activités spécifiques dont le niveau puisse être appréhendé et donc faire l'objet d'un contrôle.
Le message est clair ; le modèle volumique, comme modèle unique, a vécu, la réalité est plus complexe ; cependant cette complexité ne doit pas conduire à abandonner l'idée de contrôle, mais à en diversifier les procédures.
C'est ainsi que l'on voit se forger, au cours des années 70/80, une procédure budgétaire nouvelle, qui tend à distinguer trois sous-ensembles : les budgets où la relation volumique est encore valable, les budgets discrétionnaires où l'analyse d'activité devient essentielle, et le budgets d'investissement et dès charges induites.
Le premier sous-ensemble de budgets se réduit pratiquement au budget des ventes, et au budget de production ; ce dernier pouvant se subdiviser en plusieurs composantes, comme le budget des approvisionnements, le budget de la main-d'oeuvre directe, le budget énergétique.
Pour ces budgets, on continue d'appliquer le modèle volumique tempéré par la distinction charges fixes, charges variables, sur la base de standards contenus dans les nomenclatures et les gammes de production. Les systèmes de gestion de production assistés par ordinateurs, du type MRP II, constituent d'excellents outils de simulation de ces budgets.

Les liaisons techniques qui permettent de faire le lien entre les différentes étapes du cycle approvisionnements-production-ventes, sont parfaitement connues, elles s'expriment en termes physiques, et sont normalement stables sur le court terme. L'incertitude qui caractérise cet ensemble est celle des ventes, dans la mesure où ce sont désormais les ventes qui déclenchent la mise en Oeuvre du cycle de production.
Les critères de performances sont, en la matière, efficience du processus de production, qualité et, plus récemment, délais.
Le deuxième sous-ensemble regroupe tous les budgets dits « discrétionnaires ». Il s'agit, en pratique, des budgets de toutes les activités de supports, celles qui n'ont plus de liens avec les produits et pour lesquelles il a donc été nécessaire d'abandonner le modèle volumique. En comptabilité analytique, ces budgets correspondent à des centres d'analyse des charges indirectes. L'essentiel des charges qui y sont regroupées est constitué par des charges de personnel. Ce personnel travaille sur des représentations de la réalité et non sur la réalité elle-même. Il consomme essentiellement de l'information et celle-ci est également la forme que prend, généralement, sa production.
On ne dispose pas de modèle adéquat pour modéliser le fonctionnement de ces services. Aussi, cherche-t-on à trouver un équilibre « raisonnable », entre un montant de ressources budgétaires et un niveau de service requis. Mais l'absence de modèles pertinents rend cette relation incertaine. Sur la base de l'exercice, les ressources sont vues comme fixes par rapport à l'activité, mais elles sont revues exercice après exercice, et généralement à la hausse.
L'efficacité remplace ici l'efficience comme outil de mesure de performance. Le responsable budgétaire se doit d'atteindre l'objectif de service prévu ; faute d'un modèle adéquat, la qualité du processus qui permet cette obtention, l'efficience, ne peut ici être mesurée.
Le troisième sous-ensemble que l'on pourrait qualifier de budget des dépenses engagées est totalement déconnecté du cycle de production. Il touche aux structures et la marge de manoeuvre que l'on peut y avoir est extrêmement faible. Les charges qui y sont regroupées résultent de la structure physique déjà existante ou en cours de construction. Il est difficile d'échapper à ces charges, comme par exemple, l'assurance des bâtiments, les charges foncières, l'amortissement des équipements généraux, etc. Leur contrôle s'opère en amont, lors des décisions d'investissement. Le budget des investissements à réaliser sur l'exercice constitue le second volet de ces budgets des dépenses engagées.
Dans une large mesure, on peut donc dire que le contrôle de ces charges se fait par le biais des techniques de choix d'investissement, et par la suite, par un contrôle rigoureux de la correspondance entre les engagements et les réalisations.
A la différence des deux sous-ensembles précédents, l'horizon de contrôle pour ces derniers budgets est supérieur à l'exercice.

2.3. De multiples effets indésirables

L'outil budgétaire, malgré son évolution, nullement généralisée, est loin d'être, aujourd'hui, l'instrument de la cohérence et de l'amélioration de la performance globale.
Le premier élément à souligner est la contradiction qui existe entre le mode de fonctionnement de l'outil et son objectif. Le budget, comme cela a été rappelé plus haut, repose sur le principe de la responsabilité comptable. Chaque responsable doit avoir dans son budget tout ce dont il a la responsabilité, et rien d'autre. Simultanément, on attend de la mise en oeuvre de la gestion budgétaire, la réalisation de l'objectif global. Sur le plan de l'analyse de système, tout se passe comme si le tout était la somme des parties. Cette situation ne se réalise que lorsque les parties sont indépendantes. C'est bien la signification de l'hypothèse qui fonde le principe de responsabilité comptable. Le système est donc formellement cohérent, mais l'est-il réellement ? Peut-on sérieusement prétendre que la performance des ateliers de production est indépendante de celle du service achat ? Si l'approvisionnement arrive en retard, cela pénalise, par d'éventuels temps perdus techniques, la productivité des ateliers, sans que cela nuise en rien à l'objectif budgétaire du service achats, généralement exprimé sous la forme d'un taux de dérive des prix.
Dans le même ordre d'idée, le service achats peut améliorer sa performance, au prix d'une baisse de qualité qui ne deviendra apparente que plus tard, sous la forme d'une augmentation du taux de retouches ou de rebuts dans les services de production.
Ce qui vient d'être dit pour les interactions achat-production, peut se vérifier pour chacun des budgets composant le premier sous-ensemble identifié, celui où la loi volumique continue d'exister. Cette loi volumique est-elle aussi stricte que le voudrait le modèle ? Que se passe-t-il pour un volume des ventes constant mais obtenu par un abaissement de la taille unitaire des livraisons ? Pour le modèle, il n'y a rien de changé. Dans la réalité, cette augmentation du nombre de livraisons va se répercuter sur le nombre de lots de fabrication et engendrer un accroissement considérable des temps de manutention, des temps de réglage, etc., donc, de tout ce qui n'est pas main-d'oeuvre ou consommation directe. Or, de deux choses l'une, ou ces charges sont considérées comme fixes (budget flexible) et leur accroissement sera une surprise défavorable, ou elles ont été intégrées sous la forme d'un coefficient de charges indirectes de production au taux horaire et, dans ce cas également, elles seront fixes puisque le volume global n'est pas modifié. Comme on le voit sur cet exemple, même limité au cycle approvisionnement-production-ventes, le modèle volumique est insuffisant dès lors que l'on doit faire face à une augmentation de la complexité.

Un autre cas maintenant classique de dysfonctionnement résultant de l'optimisation locale réalisée dans le cadre budgétaire est celui qui découle de la recherche du coût unitaire le plus bas. Celui-ci est obtenu par l'utilisation, au maximum, des capacités de production en hommes et en matériel. C'est, en effet, à cette condition que l'efficience sera maximum et le coût unitaire des opérations, et donc des composants, sous-ensembles, produits élaborés dans le centre de responsabilité, minimum. La conséquence bien connue, est la constitution de stocks qui occupent une large surface et qui consomment des ressources considérables (assurance, énergie, personnel, et frais financiers). Au-delà des charges, les stocks mobilisent des capitaux importants qui feront défaut pour des initiatives plus productives. D'autres exemples pourraient être trouvés dans le domaine de la qualité.
Il en ressort que l'utilisation d'Indicateurs d'efficience locaux conduit rarement, sinon jamais, à l'efficacité globale. Le raisonnement cloisonné dans des centres de responsabilité conduit à bien utiliser les moyens, mais ne génère qu'exceptionnellement la cohérence globale.
Un autre problème, non négligeable, est celui qui est engendré par l'augmentation de l'incertitude de l'environnement. Cela signifie que les prévisions des ventes sont, elles également, largement entachées d'incertitudes ; dans bien des secteurs économiques, la visibilité à 12 mois relève de l'histoire ancienne. Les prévisions sont correctes à un ou deux mois. Au-delà, les divergences risquent d'être importantes dans un sens ou dans l'autre. Construire dans ces conditions une structure budgétaire mensuelle sur 12 mois tourne à l'exercice de style. Et a posteriori, l'analyse d'écart perdra rapidement sa signification d'indicateur d'alerte.
C'est en réponse à ces difficultés que se développent les systèmes de gestion de production tirée par l'aval. Mais une telle logique de gestion à très court terme est-elle compatible avec la logique budgétaire ? Sous quelle forme modifiée ?
Dans le deuxième sous-ensemble de budgets, les budgets de support où règnent les indicateurs d'efficacité (relativement aux objectifs du budget) le risque est inversé. Chacun peut être très efficace, sans pour autant être efficient. Il manque, en effet, dans ces budgets, la notion de production à mettre en rapport avec les moyens affectés dans le cadre du budget. On connaît mal ou pas du tout les facteurs de causalité à la source de la consommation des ressources. Cette ignorance interdit toute action volontariste. Les écarts budgétaires peuvent être seulement constatés.
Un exemple d'efficacité locale conduisant à l'inefficacité globale peut être trouvé dans n'importe quelle activité de support. La réduction du budget de la logistique conduit le responsable à espacer le contrôle des délais d'approvisionnement. Il en résulte des problèmes sous la forme de temps perdus techniques dans les ateliers. Mais la fiction de la responsabilité comptable empêchera la mise en relation des deux phénomènes, d'autant que les objectifs de coût, les seuls intégrés au système budgétaire, seront atteints à la logistique. Le responsable du service aura donc été, apparemment, très efficace.
Dans le même registre, on peut évoquer le problème du budget de la maintenance. La réduction du budget et son respect conduiront le responsable à limiter la maintenance préventive. Il en résultera, là encore, une augmentation des pannes et une baisse d'activité productive dans les ateliers de production.
Il ressort de cet examen rapide que les budgets construits autour de l'hypothèse volumique et orientés vers la recherche de l'efficience souffrent de nombreuses limites tenant aussi bien à l'évolution de l'environnement que de leur mécanismes internes.
Les budgets discrétionnaires, quant à eux, ne peuvent avoir tendance qu'à augmenter, faute d'une analyse de l'efficience des processus qui s'y déroulent. De plus, le respect des prévisions budgétaires et donc la réalisation de l'efficacité locale peut conduire, dans de nombreux cas, à de graves dysfonctionnements dans les centres de responsabilité du premier groupe.
On n'évoquera pas le troisième groupe ici car l'étude des techniques de choix d'investissement sera abordée au point suivant. Mais, d'ores et déjà, on peut dire que le système budgétaire est mal en point. Il ne connaît peut être pas encore la crise de la comptabilité analytique, mais celle-ci ne devrait pas tarder si l'outil n'est pas repensé de fond en comble pour s'adapter, comme le système de coût, aux transformations de l'environnement et aux transformations internes. On peut avancer que, très vraisemblablement, cette adaptation passe par l'abandon de la notion de responsabilité comptable.

3. Des méthodes de choix d'investissements caduques

Les méthodes de choix d'investissements occupent une place importante dans les traités de finance. Mais on doit constater, sans que cela n'atteigne les proportions rencontrées dans celui de la gestion des stocks, que de la théorie à la pratique, il y a un écart considérable.
Les travaux en la matière sont fortement influencés par les recherches économiques, en matière d'optimisation. Le souci de développer des modèles théoriques « rationnels » s'est généralement fait en dehors de toute référence au contexte de l'entreprise réelle.
On constate, comme dans le domaine du calcul des coûts, que la prolifération de modèles théoriques de plus en plus sophistiqués n'a d'égale que l'obstination des décideurs à se contenter du modèle le plus simple, celui de la période de récupération. Certes, la valeur actualisée nette et le taux interne de rendement ne sont pas inconnus, mais leur application reste restreinte. Et on constate partout la défaillance des méthodes financières dès lors qu'il s'agit d'étudier les investissements dans les nouvelles technologies de production.

3.1. L'évolution de la notion d'investissement

Le choix d'investissement ne se pose pas aussi fréquemment que le laisse supposer la littérature. Bien des investissements sont obligatoires dans leurs formes et leurs spécifications ; c'est le cas pour le remplacement à l'identique d'un matériel usé, mais dépendant en amont et en aval d'équipements contraignants, c'est le cas également de l'investissement de capacité permettant d'augmenter le volume d'une production standardisée.
La seule liberté qui reste au décideur, c'est le mode de financement. Les outils financiers se réduisent, alors, à des outils de choix de financement, domaine dans -lequel ils sont tout à fait pertinents. En effet, à ce stade, il n'y a plus de problème d'information. Mais, revenons à l'investissement lui-même.
En dehors des deux cas cités, on trouve l'investissement de productivité. Celui-ci se justifie par des économies de charges directes : main-d'oeuvre, matières, énergie. Comme pour les deux premiers cas, ce type d'investissement, en première approximation, peut être traité en soi, et il est possible d'en étudier la rentabilité, sans se préoccuper des répercussions autres que sur les charges directes.
Il n'en est plus de même avec les investissements dits structurants, c'est-à-dire des investissements dont l'impact s'étend bien au-delà de la zone des charges directes, dans celle des charges indirectes dont on sait qu'elles sont bien mal maîtrisées par le modèle comptable actuel.
Sans vouloir entrer dans les détails, on peut souligner que l'investissement structurant en 1990 est un investissement qui intègre une capacité à traiter de l'information et à la communiquer, qui, pour être mis en oeuvre, nécessite une fraction croissante d'investissement immatériel et qui remet en cause l'organisation existante de l'entreprise. Ce sont ces trois dimensions qui rendent la définition de l'investissement quelque peu floue et ce faisant, rendent encore plus délicate l'utilisation des modèles de choix. Tout d'abord, l'investissement intègre une capacité de plus en plus grande à traiter l'information. Cette caractéristique accentue, bien sûr, le phénomène de substitution capital/travail en ne le cantonnant plus aux seules tâches d'exécution. Plus largement, cela signifie également que le matériel est capable, à partir de cette capacité de traitement de l'information, d'une adaptation. Celle-ci peut être restreinte (uniquement mesurable en termes de volume) ou large (mesurable en termes de diversité de production). Dans ce dernier cas, et compte tenu du raccourcissement de la durée dé vie des produits, il devient très difficile de mettre, en regard de l'investissement, un chiffre d'affaires et donc un cash flow au-delà du très court terme.
La deuxième caractéristique tient au poids croissant que représente l'immatériel dans l'investissement global. Ce phénomène est doublement préoccupant. D'une part, la valeur de l'investissement n'est plus homogène, d'autre part, la qualité de l'output de l'investissement dépend, pour une très large part, de la dose d'immatériel que l'entreprise aura accepté d'acquérir (logiciel, formation, recherche).
Enfin, et c'est peut-être le plus important en raison de sa capacité à communiquer, l'investissement entre en relation avec un nombre croissant d'éléments dans l'entreprise. Il va, globalement, avoir un impact plus ou moins important sur l'organisation. La logistique, la gestion de production, le contrôle de qualité, l'informatique et le contrôle de gestion vont, dans une large mesure, être concernés. Mais ils ne le seront pas forcément au même moment, ni bien sûr avec la même intensité.
La capacité de communication autorise également l'investissement meccano. On ajoutera un pilote aux machines à commande numérique (MCN) pour constituer un îlot de production. Cet investissement additionnel change la nature des investissements préalables qui avaient été étudiés isolément. Il s'agit d'un investissement catalyseur. Mais, peut-on imputer au pilote les gains de la réalisation de l'îlot, alors que ceux-ci sont largement conditionnés par l'apprentissage réalisé préalablement lors de l'investissement de chacune des MCN ? Dans ces conditions, que reste-t-il de la divisibilité, nécessaire aux calculs économiques ?

3.2. Une information inadaptée

Comme on l'a indiqué plus haut, les calculs de choix d'investissements reposent, traditionnellement, sur la comparaison entre des recettes ou des économies directes et des charges directes. Cette vision des choses découle de l'hypothèse de la capacité du modèle financier à rendre compte de toutes les dimensions du problème. Or, pas plus que le coût ne suffit aujourd'hui à définir la compétitivité d'un produit, une évaluation strictement financière ne peut prétendre traduire tous les impacts d'un investissement sur le fonctionnement d'une entreprise.
Le contrôleur de gestion est confronté à deux difficultés : d'une part, il faut identifier les répercussions de l'investissement, d'autre part, il faut évaluer ces répercussions pour les mettre en regard de la dépense occasionnée. La comptabilité permet, aisément, d'évaluer l'impact direct sur les catégories traditionnelles (m.o.d., consommation). Mais elle est démunie dans le domaine des charges indirectes. Or, c'est là que se trouve de plus en plus la source de rentabilité de l'investissement. Quels gains pour le changement d'outillage, pour le passage d'une série à une autre ? La fiabilité permet-elle de diminuer les contrôles ? Y a-t-il un impact sur les charges de stockage, en raison de la plus grande flexibilité du matériel ? Peut-on récupérer, pour la gestion, les informations de production au coeur de la machine en temps réel ? Quelle formation supplémentaire, et pour qui est-ce nécessaire ?

Au-delà de ces questions déjà délicates, il faut aussi se demander quel sera l'impact de l'investissement sur les deux nouvelles dimensions de la concurrence : délai et qualité. Le matériel fait-il sauter un goulot d'étranglement, est-il sur le chemin critique ? L'amélioration de la qualité est-elle sensible et jusqu'à quel stade ?
Plus délicat encore : dans quelle mesure cet investissement dans une nouvelle technologie permet-il à l'entreprise de continuer à évoluer et peut-il l'aider à maintenir sa capacité concurrentielle sur le moyen terme ? Ce dernier point, très difficile à saisir, est pourtant capital car l'expérience tend à montrer que, d'une manière générale, une organisation ne peut faire l'économie d'un stade dans l'évolution technologique. On ne peut passer efficacement de la machine automatique spécialisée à l'îlot de fabrication. Le passage par le stade de la machine à commande numérique est vital en termes d'apprentissage technique et organisationnel.
Sur toutes ces dimensions, le contrôleur de gestion est démuni, compte tenu de la nature du système comptable. Il peut, bien évidemment, tenter des évaluations extracomptables, elles sont sans doute nécessaires mais on ne doit pas se faire trop d'illusions sur la capacité à traduire tous ces éléments en chiffres. Toutes les études disponibles montrent que les erreurs d'évaluation, même dans le domaine des charges directes, sont considérables ! Faut-il, pour autant, abandonner toute quantification et se baser sur la seule confiance ?

3.3. Des modèles sophistiqués simplistes

Le reproche principal que l'on peut faire aux outils de choix d'investissements, c'est leur absence totale de préoccupation quant au problème de la collecte et de la mise en forme de l'information. Comme on l'a souligné plus haut, lorsque le problème se réduit à un problème de choix de financement, l'information est aisée à collecter et à traiter. Tout relève déjà du langage financier. Certes, subsistent toujours les hypothèses sur le taux d'actualisation, sur l'évolution des taux d'intérêts, mais l'homogénéité des données permet des simulations peu coûteuses et des calculs de plus en plus sophistiqués (probabilité, options,...).
En réalité, ces modèles sont tous issus de la sphère de l'économie financière. La gestion des actifs financiers, notamment par les organismes de placements collectifs, en a été le lieu favori d'expérimentation. On notera, au passage, qu'au fur et à mesure que le marché gagne en efficacité, la notion de choix d'investissement perd de son intérêt. En effet, sur un marché efficace, toutes les informations sur le futur sont concentrées dans les décisions de court terme. La performance dans le temps se réalise donc par la simple optimisation quotidienne ! On conviendra que ce contexte n'a que peu de rapport avec l'entreprise et que vouloir y implanter les mêmes modèles d'analyse est voué à l'échec.
Le choix d'investissement d'entreprise n'est ni divisible à l'extrême comme l'investissement financier, ni réversible à un coût très faible.
Le problème n'est pas dans la sophistication croissante des outils, d'ailleurs ignorée par les entreprises, mais dans l'apprentissage de procédures d'analyse des impacts des investissements. Cet apprentissage passe, actuellement, par des suivis d'investissements, c'est le feed-back provenant de ces suivis qui permettra d'améliorer la qualité de l'information à réunir pour l'étude de l'investissement. Lorsque l'information est jugée pertinente, reste le choix de l'outil d'analyse, lequel est décidé par la rationalité du décideur. Mais l'essentiel se trouve en amont de l'outil, dans la collecte de l'information. Celle-ci ne peut être réduite à la dimension financière ; il faut donc envisager d'intégrer le résultat des outils de sélection d'origine financière dans des modèles plus vastes capables de manipuler simultanément des variables monétaires, physiques et qualitatives. C'est la condition nécessaire pour traiter globalement et de manière cohérente (compte tenu des objectifs propres de l'entreprise) le problème de l'investissement.

L'émergence de nouvelles règles

La crise profonde qui affecte les systèmes de contrôle de gestion au travers de leurs trois outils de base que sont les coûts, les budgets et les procédures de choix d'investissements, est à lire d'un double point de vue. D'une part, le constat des difficultés permet de diagnostiquer la nécessaire remise en cause du système actuel, d'autre part, l'analyse des sources des difficultés doit aider à reconstruire un nouveau système de contrôle de gestion.
On se trouvé ici dans le contexte favorable à une révolution scientifique telle que la définit Kuhn. La vision de l'entreprise qui a donné naissance aux outils actuels peut être qualifiée de mécaniste. L'entreprise machine est stable, simple et vit dans un environnement certain. Le pilotage qui en découle vise à maintenir cette stabilité par l'action sur la dimension déterminante qu'est le volume de production en utilisant notamment des procédures d'optimisation. Cette vision de l'entreprise et les règles qui en découlent constituent le paradigme de l'entreprise mécaniste.
La situation qui est décrite dans les deux premiers chapitres montre que ces règles ne sont plus adaptées. L'observation de la pratique d'entreprises performantes (notamment japonaises) pose ce que Kuhn appelle des énigmes. La résolution de celles-ci suppose l'émergence d'un nouveau paradigme lequel à son tour engendrera de nouvelles règles.
L'entreprise-organisation constitue le paradigme nouveau sur lequel on peut s'appuyer. L'organisation est instable, complexe et vit dans un environnement incertain. C'est en réponse à ces nouvelles dimensions de l'entreprise que de nouvelles règles de pilotage doivent être développées.

On acceptera l'hypothèse qu'une organisation, quelle qu'elle soit, ne peut se passer d'un système de pilotage dont le rôle est toujours d'assurer la cohérence maximale de comportement des parties entre elles et la convergence des performances locales par rapport aux objectifs généraux.
L'objectif de ce chapitre, relativement court, est donc de mettre en lumière un certain nombre d'idées « nouvelles », suffisamment générales, tout en étant opérationnalisables pour restructurer ou rebâtir un système de contrôle de gestion adapté aux entreprises-organisations de cette fin de siècle.
Trois idées semblent suffisantes pour cette tâche ambitieuse. Certes, on peut entrer plus dans le détail, mais on risque alors d'enfermer l'imagination, nécessaire sur le terrain, dans un nombre de contraintes plus paralysantes que stimulantes.
En réponse aux transformations de la structure et des demandes des clients, l'analyse centrée sur les produits finis doit faire place à une analyse des activités et des composants. C'est par ce biais que l'on essaiera de suivre le processus de complexification des organisations et de leur mode de fonctionnement.
En réponse à l'incertitude croissante de l'environnement, le contrôle de gestion doit substituer une dynamique de l'évolution des performances au contrôle statique que représente le contrôle budgétaire. C'est par une adaptation permanente, résultant d'une capacité d'apprentissage accrue, que les organisations réussissent à atteindre leurs objectifs à long terme.
Enfin, face à l'accroissement des dimensions de la concurrence, les organisations sont condamnées à. investir dans l'analyse des déterminants de la valeur perçue par les clients. C'est, en effet, par leur capacité à produire de la valeur à un coût moindre que les organisations dégagent les moyens financiers de leur régénération permanente.

1. Du coût des produits au coût des activités

On a vu précédemment comment l'analyse unidimensionnelle de l'entreprise supporte un système de coût complet, de nature volumique, avec de multiples effets. pervers. Le problème posé est donc de développer un nouveau modèle de l'entreprise qui tout en restant simple, c'est-à-dire intelligible par tous, soit capable de saisir les dimensions essentielles de la complexité des modes de fonctionnement de l'entreprise et de la liaison entre celui-ci et les produits offerts aux clients.

1.1. Une nouvelle définition du produit

Né dans l'industrie, le calcul des coûts de revient s'est rapidement focalisé sur le produit fini. Et, au fil du temps, toutes les analyses qui se sont greffées sur la notion de coût de revient, ont pris appui sur cette grandeur qu'est le volume de produit fini. Encore une fois, ce point d'ancrage n'est pas spécifique au système du coût complet, il suffit, par exemple, de penser à l'analyse de point mort qui est l'illustration de la relation coût-volume-profit dans une approche en coût variable.
Le fait que la notion de volume de produits finis soit commune à tous les systèmes de coût indique qu'il s'agit bien là d'un des fondements du calcul économique actuel.
Ce fondement semble devoir être remis en cause pour au moins deux raisons. D'une part, la notion de produit fini est de plus en plus floue, d'autre part, la notion de volume n'est plus unique.
A la segmentation des marchés répond une différenciation de produits. Celle-ci est engendrée par le client, grâce au système des options qui lui permet de personnaliser son produit. Elle est également le résultat de la différenciation retardée qui permet à l'entreprise d'adapter, rapidement, à un coût faible, un modèle général aux attentes de la clientèle du moment (coloration des vêtements au lieu de la coloration des fibres, par exemple).
A ces différenciations physiques, on doit ajouter de plus en plus des possibilités de personnalisation par le biais de services annexes. Le produit peut être emporté, livré, installé, garanti un an, sur site ou en magasin, etc.
Dans cette hypothèse, comment va-t-on définir le produit ? Il s'agit d'un composite de physique et de service, difficile. à caractériser.
Ce qui est vrai pour les biens, l'est en sens inverse pour les services qui sont bien souvent livrés avec un support physique. On peut, par exemple, acheter un logiciel de gestion de production et l'obtenir par téléchargement, on peut l'avoir sur disque, on peut se voir proposer une configuration matérielle et logicielle, c'est-à-dire le logiciel déjà installé sur le PC, voire avec un réseau, etc. Sans compter, bien évidemment, avec le fait que le service lui-même peut être différencié par d'autres services comme la formation, le service d'aide téléphonique, etc.
La notion de produit fini devient de plus en plus floue et ceci, quel que soit le secteur d'activité. C'est par un continuum bien-service que l'entreprise s'adresse aujourd'hui à sa clientèle.
On voit difficilement comment ce « flou » trouve sa représentation dans le système rigide qu'est le système de calcul de coût de produits finis.
Le problème est aggravé par la difficulté de mesure du volume. Or, il s'agit là du cœur du système de coût.
Si on se place au stade du « produit-service » vendu au client, on peut, sur le plan théorique, imaginer un comptage de chaque variante, au risque d'aboutir à une multitude de variantes, chacune vendue en très petite quantité. Mais la difficulté pourrait techniquement être surmontée.

Malheureusement, la différenciation ne se fait pas uniquement par la variante finale. Elle débute dès le stade de la matière première et des composants. Or, ceux-ci vont. fournir des mesures de volume qui seront radicalement différentes de celles des « produits-services » finis. Du fait du jeu de la standardisation, et de. la personnalisation, il devient impossible de faire un lien simple entre le volume d'activité saisi au coeur du processus d'élaboration des produits et le volume d'activité déduit du volume de « produits-services » finis.
Dès lors, si l'on veut encore être capable de calculer un coût de produit, au sens large, il faut abandonner la définition restrictive actuelle qui repose sur l'hypothèse implicite d'une différenciation finale. Il faut retracer les coûts à chaque stade du processus de fabrication, de manière à avoir une vue correcte de la notion de volume. Pour ce faire, on doit substituer la notion de composant ou sous-ensemble, à celle de produit fini. Ce n'est qu'à cette condition que le système de coût sera capable d'épouser la complexité de chaque produit mixte offert au client.
On notera que ce déplacement du produit fini au composant traduit, sur le plan comptable, l'évolution qui a déjà eu lieu en gestion de production. L'adaptation proposée permet donc d'espérer une remise en phase des deux systèmes.

1.2. Une nouvelle vision des activités

Dans la vision actuelle de l'entreprise, les activités sont hiérarchisées en trois niveaux : les activités directes, les indirectes principales, et les indirectes auxiliaires. Le modèle comptable fait, du travail direct, la source de la productivité, et considère, de ce fait, toute activité non directe aux produits finis comme secondaire. Au sein de celle-ci, existe une catégorie annexe constituée par les activités n'ayant aucun contact avec le cycle des produits.
Cette dichotomie entre productives et improductives est complétée, on l'a vu, par le cloisonnement vertical de chacune d'entre elles dans des centres de responsabilités.
L'ensemble aboutit à une vision éclatée de l'entreprise, difficile à mettre en relation avec les produits finis. Se pose donc un double problème : d'une part, il faut retrouver une vision cohérente et intégratrice de l'ensemble des activités, d'autre part, il faut réexaminer le problème de l'articulation entre activités et produits.
De la vision intégratrice de l'ensemble des activités découle l'examen du rôle de chaque activité. Il devient très vite évident que la distinction entre activité productive et activité improductive est fallacieuse. Peut-on imaginer la productivité de la main-d'oeuvre directe, sans le support du service de gestion de production, ou de celui de l'ordonnancement qui veille à mettre à disposition de la main-d'oeuvre, des composants nécessaires dans les quantités requises ? La productivité ne se partage pas, elle résulte de la conjonction des efforts des uns et des autres. Vouloir, a posteriori, attribuer la productivité ou une fraction de cette productivité à telle ou telle composante, relève de l'arbitraire le plus total.
Du point de vue économique, il n'y a donc pas lieu de faire de hiérarchisation entre activités. Toutes contribuent au processus de production et ce qui importe, n'est pas de trouver un procédé plus ou moins élégant pour répartir leurs coûts sur les produits, mais, bien au contraire, de trouver le moyen de les contrôler.
Dès lors que l'on admet que toutes les activités ont le même rôle dates le processus de production, il devient évident que toutes doivent être traitées sur le même plan, avec la même rigueur. C'est à leur niveau que la bataille du coût se gagne ou se perd.

1.3. Une nouvelle articulation activités-produits

Jusqu'à présent, le modèle comptable faisait du volume de produits finis, la seule variable explicative de la consommation de ressources dans l'entreprise. On vient de voir que la notion de volume de produits finis n'était plus réellement opérationnelle. Par ailleurs, il apparaît que toutes les activités sont à traiter sur le même plan pour l'analyse du fonctionnement de l'entreprise. Il en résulte une remise en cause fondamentale du modèle volumique. Tout se passe comme si l'augmentation de la complexité du fonctionnement de l'entreprise : plus de produits, plus d'activités, plus d'options, obligeait à créer un niveau d'organisation complémentaire pour retrouver le contrôle de l'ensemble. Il s'agit là de l'illustration d'une règle générale de simplification d'un problème complexe par la création de sous-ensembles de niveau inférieur.
L'objectif reste toujours de mettre un produit-service à la disposition des clients. Mais, pour réaliser cet objectif, l'entreprise mobilise ses ressources, non pas directement au stade des produits-services, mais dans les activités.
Ces dernières doivent donc être instituées en échelons organisationnels, de niveau inférieur à l'entreprise. C'est à leur niveau que la consommation de ressources, au sein de l'entreprise, s'organise.
Dans un second temps, il faut s'attacher à étudier la liaison entre ces activités et les produits, en conservant la démarche fondatrice du calcul de coût, c'est-à-dire en recherchant les liens de causalité qui peuvent exister.
Le contrôle de la consommation des ressources doit se faire le plus tôt possible. Tant que la vision de l'entreprise ne comportait qu'un niveau d'analyse, il était normal que l'analyse se fasse au niveau des produits finis qui constituaient le lieu de consommation des ressources.
Désormais, celle-ci est localisée dans les activités, sans distinction aucune entre ces dernières, c'est donc à ce niveau que le contrôle va intervenir prioritairement. On conçoit aisément que si toutes les activités sont réalisées au meilleur

coût par l'entreprise, l'affectation aux produits des coûts, n'a plus d'intérêt en termes de contrôle, mais il en garde pour d'autres utilisations et il n'est donc pas imaginable de s'en passer.
Il n'en reste pas moins que ce changement dans la modélisation de la consommation de ressources bouleverse considérablement l'architecture du contrôle de gestion, car c'est son fondement qui est remis en cause.
C'est en ce sens que le déplacement de l'analyse des produits aux activités apparaît comme une des caractéristiques des futurs systèmes de contrôle de gestion.

2. De la régulation cybernétique à l'apprentissage

Le contrôle de gestion comme fonction spécifique est apparu dans les entreprises à la fin des années 50. Il résulte du transfert vers les sciences sociales de l'analyse de systèmes, née de la biologie vingt ans auparavant et de la cybernétique issue de l'électronique au cours des années 40.
C'est la combinaison de ces deux approches, l'une de la complexité, l'autre de l'asservissement, qui a donné naissance à la notion de contrôle de gestion.
Cette nouvelle fonction a pour rôle, à partir d'un système d'information, de fournir aux différents responsables les données qui leur sont nécessaires à la prise des (bonnes) décisions, assurant la maîtrise (l'asservissement) du système entreprise, compte tenu d'objectifs préalablement spécifiés.
Après avoir rappelé le fondement théorique du mode de régulation cybernétique, on étudiera ses difficultés actuelles avant d'envisager son dépassement ou son intégration à un processus plus large, celui d'apprentissage.

2.1. Le contrôle cybernétique

Le contrôle de gestion se compose, sur le plan théorique, de trois éléments reliés par un système de communication. L'absence de l'un de ces trois éléments ou une discontinuité dans le système de communication interdit de parler de contrôle de gestion.
Le premier de ces éléments, c'est la fixation des objectifs dans leur nature et leur niveau.
Le deuxième élément, la cellule de contrôle, doit posséder deux caractéristiques : la capacité à mémoriser les objectifs et la capacité à mesurer les réalisations du système contrôlé. La comparaison de ces deux informations fait apparaître les écarts éventuels entre les résultats attendus et les résultats obtenus. Ce sont ces écarts qui sont communiqués à la troisième composante du système de contrôle, le régulateur.
Le régulateur est en fait un décideur, c'est quelqu'un qui, en fonction des écarts qu'on lui communique, va modifier le fonctionnement du système à contrôler, en agissant sur une ou plusieurs variables. Le but étant de ramener le système sur la trajectoire spécifiée par les objectifs.
Pour que ceci soit possible, il faut que les trois composantes soient reliées entre elles par une boucle d'information. Il s'agit là d'une condition nécessaire mais non pas suffisante. La maîtrise du système est liée à la qualité de la boucle. Deux possibilités existent : les boucles négatives et les boucles positives.
Une boucle est dite négative lorsqu'à un écart (objectif-réalisé) positif, on fait correspondre une action qui tend à inverser le sens de la relation.
Une boucle est dite positive, lorsqu'à un écart (objectif-réalisé) positif, on fait correspondre une action qui tend à accentuer le sens de l'écart.
Quatre cas sont donc à envisager. Un écart initial positif (objectif-réalisé), combiné avec une boucle positive, conduit au dépérissement du système, le réalisé devenant de plus en plus faible.
Un écart initial négatif (objectif-réalisé), combiné avec une boucle positive, conduit à l'explosion du système, le réalisé s'écartant de plus en plus de l'objectif.
Un écart initial négatif (objectif-réalisé) combiné avec une boucle négative, conduit à l'équilibre par réduction du niveau du réalisé.
Un écart initial positif (objectif-réalisé) combiné avec une boucle négative, conduit à l'équilibre par augmentation du niveau du réalisé.
Seules les boucles négatives conduisent à la réalisation des objectifs poursuivis. Il faut, de ce fait, se montrer très vigilant dans la mise en oeuvre des boucles de régulation dans le cadre du contrôle de gestion, et des procédures de gestion, en général. Il faut constamment les surveiller pour s'assurer qu'elles sont toujours pertinentes au regard des objectifs et que leurs interactions ne remettent pas en cause leur efficacité. La pratique est bien souvent éloignée de la théorie, en la matière. Il faut également préciser un autre point théorique important. Dans un système complexe, et toute entreprise l'est, la mise en oeuvre de la loi d'Ashby, connue également sous le nom de la loi de la variété requise, conduirait rapidement à un système de contrôle asphyxiant. Elle stipule, en effet, que le système de contrôle doit avoir la même variété que le système contrôlé. Pour éviter ce problème, on a recours, comme on le signalait au paragraphe précédent, à la décomposition du système global en sous-systèmes hiérarchisés. Par ce biais, le système central, au lieu d'avoir besoin de contrôler chaque élément des sous-systèmes, se contente de contrôler le résultat de ces derniers. Chaque sous-système est alors libre d'organiser les moyens qui lui ont été délégués, comme il l'entend, aussi longtemps que le résultat de cette organisation est conforme aux attentes de la direction centrale. C'est dans ce cadre que l'on parle

du paradoxe du contrôle hiérarchique : cette procédure, tout en limitant la liberté des sous-systèmes, en termes d'objectifs, augmente leur liberté dans l'organisation des moyens. Il s'agit là du fondement théorique que l'on trouve à la base des procédures de décentralisation indissociables du contrôle de gestion.
Enfin, et c'est en parfaite cohérence avec ce qui vient d'être rappelé, tout système de contrôle de gestion ambitionne de faciliter l'atteinte des objectifs visés en respectant la structure du système piloté. Le système de contrôle de gestion, hérité de la cybernétique, est dans ce sens, marqué par les origines physiques de cette discipline. L'asservissement d'une machine ne peut, évidemment, être réalisé que si on suppose stable sa structure. Le raisonnement analogique utilisé dans l'entreprise a permis la conceptualisation et le développement de systèmes de contrôle de gestion efficaces, aussi longtemps que l'environnement, et par contrecoup la structure des entreprises, sont restés relativement stables.
L'apparition de turbulences dans l'environnement conduit la structure à s'adapter, mettant immédiatement en cause le système de contrôle de gestion puisque, par définition, il était adapté à la structure précédente.

2.2. Les insuffisances du modèle cybernétique

On doit maintenant tenter d'analyser les insuffisances croissantes du raisonnement analogique hérité de la cybernétique, pour découvrir les directions de recherche qui doivent être explorées en vue de reconstruire un système de contrôle de gestion efficace.
La première insuffisance tient, non au système lui-même, mais à sa mise en oeuvre telle qu'elle est réalisée dans un très grand nombre d'entreprises. La boucle d'information existe, mais elle n'est, généralement, pas efficace car trop longue et peu fiable.
Elle est trop longue en raison des contraintes qu'impose le bouclage de la comptabilité analytique sur la comptabilité générale. Cette pratique se traduit par des délais de l'ordre du mois pour l'obtention de la situation comptable et son retraitement analytique. Les mesures d'écarts interviennent, dans ces conditions, à j + 40 ou j + 50 jours, c'est-à-dire bien tard pour qu'elles puissent, effectivement, être utilisées pour orienter une action correctrice. Comme la « machine » a besoin de se justifier, les réunions dévolues au contrôle de gestion ou au contrôle budgétaire seront consacrées, non à définir les actions possibles, mais à expliquer les raisons des écarts. Tout se passe alors comme s'il y avait rupture de la boucle d'information ; cette quasi-rupture affaiblit considérablement l'efficacité des procédures de contrôle, celles-ci restent dans le domaine formel et ne contribuent pas vraiment à l'amélioration de la maîtrise de la gestion. Cette déviance vers l'explication, la justification, au détriment de l'action, est accentuée par le manque de fiabilité du système d'information. Si le stock informatique ne correspond pas au stock réel, si les gammes informatiques ne sont pas à jour, si toutes les opérations ne sont pas correctement affectées aux centres de responsabilité, etc., il est évident que les acteurs auront tendance à s'engouffrer dans ces brèches pour dégager leurs responsabilités et éviter toute action.
La confiance dans le système d'information se gagne sur deux terrains. D'une part, en obtenant de l'ensemble du personnel une amélioration de la qualité de la saisie (délais, exhaustivité, exactitude), et d'autre part, en instaurant au niveau de l'entreprise, des définitions claires et uniques des indicateurs clés (le personnel, la production, les stocks, etc.).
La deuxième insuffisance que l'on doit souligner est le caractère anti-adaptatif des boucles de régulation cybernétique. Celles-ci fonctionnent par rapport à une structure stable, c'est-à-dire, en comptabilité, par rapport à des standards et des contraintes. Les écarts défavorables qui apparaissent doivent déclencher des actions correctrices pour atteindre le standard ou saturer la contrainte. En cas d'écarts favorables, aucun mécanisme ne vient amplifier le phénomène, bien au contraire, puisque, par nature, les boucles sont régulatrices. Les standards ou les objectifs étant atteints, les acteurs vont modérer leurs efforts. Ce phénomène a été bien étudié par les sociologues en milieu industriel.
De même, en cas de saturation de la contrainte, le responsable suppose qu'il est à l'optimum et qu'il n'y a rien de mieux à faire.
Globalement, le système fonctionne par rapport à une situation idéale définie par les standards au niveau opérationnel et les budgets au niveau des centres de responsabilités.
L'adaptation est étrangère à ce processus de contrôle, elle est supposée être pilotée du sommet stratégique, à intervalles de temps relativement longs avec, éventuellement, des ajustements au moment des discussions budgétaires. C'était sans doute suffisant lorsque la technologie était stable, les marchés prévisibles, les produits caractérisés par une phase de maturité longue au regard des phases de conception et de développement.
On sait que toutes ces hypothèses sont aujourd'hui remises en cause pour de très nombreuses entreprises. Celles-ci doivent, de ce fait, envisager de transformer leur système de contrôle de gestion de type cybernétique. L'équilibre, état normal de la firme du modèle cybernétique, devient l'exception et le déséquilibre l'état normal s.
Dès lors, le problème n'est plus de développer un mécanisme interne favorisant le maintien des structures, mais, au contraire, d'imaginer un mécanisme de contrôle qui favorise l'adaptation nécessaire à court terme (sensibilité) et surtout, à long terme (réactivité).
Est-ce à dire que le modèle cybernétique doit être totalement abandonné ? Sans doute que non, mais son fonctionnement doit être amélioré pour qu'il agisse plus efficacement (fiabilité et rapidité dans l'obtention d'informations) et surtout, il doit s'intégrer à un mécanisme plus large d'apprentissage ou d'auto-organisation.

2.3. De la régulation à l'apprentissage

Dès lors que l'environnement devient instable et incertain, l'entreprise doit développer des procédures d'adaptation de court terme sous la forme d'une capacité à mobiliser les ressources (hommes et matériels). L'entreprise doit également s'assurer que ses mécanismes de contrôle facilitent l'adaptation permanente par une capacité d'apprentissage accrue.
Une telle évolution conduit à remettre en cause les notions actuelles de standards, de contraintes, de permanence de la structure d'activités et, de ce fait, déplace l'attention du pilotage physico-financier (pilotage par les chiffres) vers la gestion des ressources humaines (pilotage des hommes). Il a déjà été indiqué que, face à un environnement de plus en plus incertain, la procédure budgétaire devait évoluer, d'une part, en travaillant sur 12 mois glissants, et non dans le cadre annuel figé, d'autre part, en se contentant de détailler de manière fine, les tout premiers mois. Seule cette partie du système budgétaire est figée. L'analyse d'écarts porte, de ce fait, sur des objectifs en constante adaptation. Encore faut-il que l'analyse intervienne très rapidement ; un délai de 30 à 40 jours devient rédhibitoire, car le cadre de référence se sera modifié au terme de ce délai et les écarts auront perdu toute signification.
La notion de standard elle-même voit sa durée de vie limitée. L'objectif n'est plus d'atteindre ce résultat, mais de le dépasser constamment; pour en faire un standard glissant, accompagnant les progrès dus à l'apprentissage permanent des acteurs.
Là également, on perçoit que l'analyse d'écart change de sens. Elle devient le support du processus d'apprentissage, alors qu'elle est aujourd'hui le support de la vérification de l'effort à réaliser pour conforter la stabilité de la structure, pour maintenir le statu quo.
Les contraintes elles-mêmes ne doivent plus être perçues comme stabilisées, bien au contraire, tout doit être mis en œuvre pour les desserrer. La programmation linéaire perd de son sens au-delà du très court terme et on doit, d'une manière générale, abandonner le confort que donnent les calculs d'optimisation sous contraintes car il s'agit d'une sécurité factice à moyen terme s'il n'y a pas un effort pour constamment remettre en cause les contraintes.
Ce sont toutes ces idées que l'on trouve à l'arrière plan du kaizen japonais. L'amélioration permanente par la chasse aux gaspillages que sont les stocks, les temps sans valeur et la mauvaise qualité, tel est le défi du gestionnaire de cette fin de siècle.
L'exemple de l'évolution de la taille des séries, illustre parfaitement le changement profond d'attitude nécessaire en matière de contrôle de gestion. L'attitude traditionnelle conduit à optimiser sous la contrainte du coût de lancement. On en déduit une taille optimale de la série indépendante des conditions de l'environnement. Or, celui-ci réclame des séries courtes à prix bas. Si on n'accepte pas de remettre en cause la structure (la contrainte), il semble impossible de satisfaire simultanément aux deux impératifs du marché. Par contre, si on remet en cause la contrainte, c'est-à-dire si on met en oeuvre les capacités créatrices des opérateurs pour réduire le temps de changement d'outils et de réglages, on obtiendra des quantités optimales plus petites. On aura enclenché un processus d'adaptation permanente de la structure pour répondre aux attentes de l'environnement. La démarche d'optimisation est toujours valable, mais elle est intégrée à un processus englobant qui fait qu'elle s'applique désormais sous une contrainte en constante évolution.
Parallèlement, on passe de la recherche de la performance locale à la recherche de la performance globale. Chacun est aujourd'hui conscient que cette dernière, celle qui importe pour l'organisation, ne résulte pas de la simple addition d'optimisations locales mais bien plus de la coordination transversale d'activités interdépendantes.
Les nouveaux outils de coordination sont l'expression des nouveaux supports de la concurrence : délais et qualité. Ce mouvement souligne un fait trop souvent oublié, à savoir que la performance d'une organisation s'évalue par rapport à des critères générés par l'environnement et non par elle-même.
A la différence du critère coût, les critères délais et qualité sont à la fois faciles à appréhender au niveau local et faciles à agréger au niveau global.
La qualité finale d'un produit résulte du contrôle de la qualité de chaque composant, assemblage de composants tout au long du cycle, d'opérations conduisant de la matière première au produit-service livré au client.
La notion de délai est déjà plus délicate à manipuler au niveau global (chemin critique des pièces, pondération par le coût, problèmes des lots multiples). Mais, au niveau local, il est possible de mesurer le temps de passage entre deux opérations successives en comparant la date de fin de l'une et la date de début de l'autre, ce que la plupart des systèmes de gestion de production savent faire.
Le contrôle de la qualité suppose que chaque opérateur soit capable de juger de la qualité des biens qu'il reçoit et qu'il produit. Cela veut dire que le contrôle descend au plus bas de l'organisation, au niveau de chaque opérateur. Cela veut dire également que le contrôle s'effectue en temps réel et non en temps décalé par un tiers. Ce n'est qu'à ces conditions que les boucles cybernétiques de contrôle continuent à être efficaces.
Cette efficacité de court terme doit être confortée sur la durée par l'intégration dans des boucles d'apprentissage. Celles-ci naissent de la capacité des hommes à évoluer et à faire évoluer leurs activités. La performance par l'adaptation se substitue alors à, la performance dans la stabilité.
Cette transformation profonde des mécanismes et des procédures de contrôle constitue le défi majeur à relever au cours des prochaines années.

3. De la maîtrise des coûts à la maîtrise de la valeur

Les systèmes de contrôle de gestion se sont focalisés sur le contrôle des coûts. Coûts d'opérations, coûts de produits, coûts de fonctions, etc. constituant autant de vues du fonctionnement interne de l'entreprise. Cette vision, si elle complète, heureusement, celle de la comptabilité générale et financière orientée sur les échanges avec l'environnement, laisse de plus en plus insatisfait le gestionnaire. En effet, à la spécialisation des systèmes d'information, correspond une division des tâches dans l'entreprise, division qui. ne facilite pas forcément l'amélioration des performances. Celle-ci résulte de la capacité de l'entreprise -à produire de la valeur pour ses clients en consommant le minimum de ressources. Les deux notions de coût et de valeur doivent, de ce fait, être mises en relation au sein du système de contrôle de gestion. C'est un des nouveaux axes qui est susceptible lui aussi de contribuer à restructurer les systèmes de gestion du futur. Pour y arriver, il semble que ta démarche consistant à analyser la compétitivité sous l'angle de la création de valeur par le biais d'un portefeuille d'activités soit prometteuse. On reprendra ici cette démarche.

3.1. Valeurs et activités

On a souligné déjà, à de nombreuse reprises, combien restrictive et dommageable était la vision dominante de la création de valeur dans les entreprises. Le caractère d'improductive attribué à toute activité sans relation directe avec le produit final est encore omniprésent dans les entreprises. Curieusement, il ne semble y avoir aucune relation entre cette attitude et le caractère de modernité technique. C'est donc que l'on se trouve confronté à quelque chose de profondément ancré dans les mentalités. Cette caractéristique souligne que toute modification en la matière sera effectivement vécue comme un changement culturel majeur.
Ce changement n'interviendra pas, en premier lieu, dans le champ du contrôle de gestion, mais dans celui de la gestion au sens de plus large. C'est, en effet, à une redéfinition du modèle de l'entreprise que l'on s'attaque. Cette redéfinition repose sur une idée simple : toutes les activités réalisées au sein de l'entreprise ont vocation à être productives.
Elles ont vocation à être productives, c'est-à-dire qu'elles peuvent ne pas l'être, et que la compétitivité d'une entreprise sera fonction de sa capacité à ne regrouper que des activités productives. Elles devront, de plus, être réalisées au moindre coût, mais ceci est un autre problème qui sera examiné plus loin. Le fait d'admettre que toutes les activités au sein d'une entreprise sont productives, n'interdit pas de les classer. Il est toujours commode de distinguer les activités principales des activités de support. Mais cette distinction ne recoupe ni la distinction des comptables entre centres d'analyse principaux et centres d'analyse auxiliaires, ni la distinction entre chartes directes et charges indirectes. Il est donc nécessaire de préciser le contenu de ces deux catégories d'activités en se référant aux travaux des auteurs en stratégie.
Les activités principales assurent le cycle d'exploitation de la réception des matières et composants jusqu'à la fourniture de l'éventuel service après-vente, au client acheteur du produit-service.
Les activités de support ont pour rôle de mettre à la disposition des activités principales les ressources dont elles ont besoin (ressources humaines, ressources physiques, ressources technologiques, infrastructure générale).
Qu'elles soient de support ou principales, toutes ces activités ont potentiellement un impact important sur la valeur produite par l'entreprise et valorisée par les clients.
La qualité finale du produit est influencée par l'activité de support qu'est l'approvisionnement, par le biais de la sélection des fournisseurs (respectueux des délais) et des composants (longue durée de vie). Le développement technologique, lors de phase de conception détermine, pour une large part, la valeur qui sera inscrite dans le produit par les services de production, etc.
On remarquera que les activités de support et les activités principales recouvrent toutes deux des activités actuellement traitées par le système comptable comme indirectes (gestion de production, logistique externe, etc. pour les principales, frais d'approvisionnement, comptabilité, etc. pour les activités de support). On en déduit que les charges indirectes sont, tout autant que les charges directes, représentatives d'activités créatrices de valeur. A ce titre, elles méritent d'être gérées sur le même plan.
La modification de la perception de la contribution à la création de valeur remet en cause la dichotomie sur laquelle repose le système en coût complet : coûts directs, coûts indirects.
L'adaptation de la représentation comptable à cette nouvelle vision du fonctionnement de l'entreprise suppose d'aboutir à un modèle homogène d'analyse d'activités, de manière à pouvoir développer, dans l'ensemble de l'entreprise, une gestion orientée vers la création de valeur.

3.2. Création de valeur et coûts

La création de valeur est une condition nécessaire à la survie de l'entreprise, mais elle n'est pas suffisante. Pour qu'une marge bénéficiaire apparaisse, il faut que cette valeur créée ait consommé des ressources pour un coût moindre. C'est par la recherche constante de l'efficience, au sein de toutes les activités, que l'entreprise se dote de facteurs de compétitivité. Les produits ne sont que la matérialisation de la compétitivité des activités (conception, développement, production, marketing, etc.). C'est au stade de ces dernières que se gagne aussi bien la stratégie de différenciation que celle de la domination par les coûts.

Toutes les activités créatrices de valeur sont susceptibles de différencier la valeur perçue par le client ; c'est vrai autant pour l'approvisionnement (qualité de la matière première),que pour la production (rapidité d'intervention), que pour la logistique (respect des délais), etc.
Le raisonnement peut être identique pour la stratégie de domination par les coûts. Une entreprise dominera ses concurrents si elle est plus efficiente sur certaines des activités qui composent sa chaîne de valeur, ou si elle supporte moins d'activités non créatrices de valeur.
La réflexion stratégique se déplace en conséquence du portefeuille de produits au portefeuille d'activités. Le contrôle de gestion doit suivre le même mouvement et se préoccuper prioritairement du coût des activités, ce qui a déjà été souligné. Mais, surtout, il doit aussi s'interroger sur la capacité de ces activités à apporter de la valeur au client.
Une activité réalisée de manière très efficiente mais non créatrice de valeur est un gaspillage pour l'entreprise. Et tout gaspillage réduit la compétitivité.
Or, jusqu'à présent, le contrôle de gestion ne s'est que peu préoccupé de la liaison entre le coût (la consommation de ressources) et la création de valeur.
Suggérer un nouvel axe d'interrogation est une chose, le rendre opérationnel en est une autre. La notion de valeur est, en effet, très difficile à évaluer, sans même parler de la mesurer. On peut l'approcher sous deux angles : l'un externe, l'autre interne.
La valeur qui intéresse l'entreprise est traduite par le prix qu'un groupe social est prêt à payer pour disposer d'un bien, d'un service, d'une fonctionnalité, d'attributs spécifiques à un bien. L'interrogation sur cette évaluation de la valeur est essentielle lors de la conception des produits ou de leur modification. L'autre façon de considérer le problème est de s'interroger, au sein de l'entreprise, sur chaque activité en se demandant si, dans l'absolu, cette activité est vendable aux clients. Si, en dehors de toute considération de coût, la réponse est négative, on se trouve face à une activité non créatrice de valeur. Cette démarche doit être permanente.
Ces deux directions, complémentaires de l'analyse du fonctionnement de l'entreprise, vont permettre au contrôle de gestion de se rapprocher de l'objectif qui est la maîtrise simultanée des coûts et de la valeur.

3.3. La recherche d'une vision simple de la complexité

La notion même de chaîne de valeur souligne l'importance que le contrôleur de gestion doit apporter à l'étude des relations entre activités. Ces relations sont multiples et se croisent avec d'autres relations touchant les produits ou les processus. C'est ce foisonnement qui fait de l'entreprise moderne une organisation complexe. Le problème du gestionnaire et du contrôleur de gestion est d'être capable de « simplifier » cette complexité pour en améliorer la maîtrise.
La décomposition de l'entreprise en activités et l'analyse de ces activités sous l'angle de la consommation de ressources et de la contribution à la création de valeur, offre de nouvelles possibilités d'analyse.
Par définition, une organisation complexe ne peut être simplifiée au sens propre. Mais on peut en faciliter la compréhension, en la considérant successivement sous différents angles. C'est ce que l'analyse d'activités permet. Celles-ci sont les cellules de base, et, de ce fait, elles interviennent dans toutes les visions que l'on peut avoir de l'entreprise que ce soit au travers des produits, des process ou globalement de la chaîne de valeur. Mais, quelle que soit la vision choisie, l'analyste se trouve contraint d'analyser les relations entre activités, en multipliant les visions ; il acquiert, ainsi, une connaissance simple de la complexité des relations qui font d'une collection d'activités une organisation.
Sur la base d'une vision spécifique (processus par exemple), des décisions d'amélioration du fonctionnement de telle activité pourront être prises en s'appuyant sur l'analyse coût-valeur. Grâce aux multiples visions que le contrôleur de gestion s'est forgées, il sera alors capable d'appréhender l'impact de cette action sur les autres visions de l'entreprise (produit par exemple). C'est en ce sens que la réflexion, en termes de chaîne de valeur, est un pas important pour la maîtrise de la complexité.
A l'issue de cette investigation, on se propose de substituer à l'actuelle vision de l'entreprise en termes de produits finis, volume, stabilité et coûts, une nouvelle vision qui s'appuie sur les activités, les composants, l'adaptation et la valeur. L'ensemble de ces règles nouvelles conforte le paradigme de l'entreprise organisation et ouvre la voie à la résolution de bien des « énigmes ».

Analyse d'activités et systèmes de coûts

Après le constat, la critique et l'essai de définition des nouvelles règles en liaison avec le paradigme de l'entreprise-organisation, vient la phase de la reconstruction. Ce chapitre est consacré à la présentation de la nouvelle architecture de calcul de coûts, résultant de la redéfinition des produits et des activités. Après la présentation de la nouvelle logique d'élaboration des coûts et son illustration par un exemple chiffré, on montrera qu'en renouant avec la logique originelle du calcul de coût, cette nouvelle procédure peut se décliner suivant le contexte d'application, sous la forme de certaines méthodes actuelles. Il s'agit donc d'une méthode générale susceptible de fournir la matrice à un continuum de méthodes spécifiques répondant chacune à un environnement spécifique.

1. De l'analyse d'activités au calcul des coûts

Jusqu'à ce que les financiers se préoccupent d'utiliser les coûts de production pour évaluer les stocks d'encours et de produits finis, les coûts se construisaient en suivant au plus près le processus d'élaboration des produits. Cette logique a été inversée lors de l'adoption d'une procédure simplifiée de calcul. Celle-ci au lieu de rechercher les liens de causalités à chaque étape de l'élaboration du produit s'est contentée de chercher des modalités d'imputation des charges indirectes centralisées. La perte de (tout) lien de causalité entre les consommations effectives de ressources, et les coûts imputés est l'une des sources majeures des dysfonctionnements des systèmes de coûts en vigueur.
Toute nouvelle procédure de calcul, de ce fait, doit s'attacher à retrouver les liens de causalité entre les coûts (la consommation des ressources de l'entreprise) et les produits-services mis sur le marché. Pour ce faire, le plus simple est de procéder pas à pas en suivant, dans un premier temps, l'affectation des ressources de l'entreprise, sans se préoccuper des produits. Les ressources de l'entreprise sont mises à la disposition de l'ensemble des centres de responsabilité. A ce premier niveau, seules des procédures d'affectation sont utilisées. Les problèmes actuels proviennent, pour partie, comme cela a été étudié au chapitre II, de l'hétérogénéité de ces centres de responsabilité. Cette hétérogénéité rend impossible l'établissement d'un lien de causalité strict, entre les ressources consommées et la production du centre de responsabilité. Celle-ci est multiforme et ne fait qu'exceptionnellement l'objet d'une évaluation précise.
C'est pourquoi le premier travail à réaliser pour rebâtir un système de coût, consiste à éclater tous les centres de responsabilité en activités élémentaires. Ce travail fait, on reprend la procédure d'allocation de ressources. Se pose donc un premier problème, celui de la définition d'une activité élémentaire.

1.1. La cartographie des activités

Il n'y a pas, à proprement parler, de telle définition, la seule permanence que l'on rencontre dans les essais de définition des uns et des autres, est la référence à une production. Une activité permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations. Il va donc y avoir une codétermination entre les productions repérées et les activités à isoler.
Si l'on compte le nombre de trous, le perçage sera considéré comme une activité. Mais si l'on se contente de mesurer le nombre de pièces finies, percées, ébavurées, contrôlées, l'activité correspondante sera la production des pièces.
Dans le cadre de ses réflexions sur la conception d'un système de coût le CAM-I se réfère à trois niveaux d'analyse possibles, la fonction, la tâche et l'activité. Cette dernière est supposée regrouper une série de tâches et se fondre dans une fonction. Mais, comme le notent les auteurs, fonction ou tâche peuvent être également envisagées comme activités.
Il est donc clair que va constituer une activité ce que l'analyste décidera de considérer comme une activité. Le problème se déplace de la recherche d'une définition introuvable, à l'identification des contraintes qui vont conduire à considérer tel sous-ensemble de l'organisation comme une activité.
Ces contraintes sont au moins au nombre de deux. En premier lieu, une activité étant le siège d'actions, il faut pouvoir identifier le résultat de ces actions sous la forme d'une production. En second lieu, il faut que l'activité soit repérable au sein du système d'information. Toute l'architecture du calcul de coût reposant sur l'analyse des activités, il est fondamental qu'il y ait cohérence entre la description de l'entreprise dans le système d'information, et le découpage de l'entreprise en termes d'activités.
D'autres considérations peuvent peser sur le choix de la partition de l'entreprise en activités. La première est, bien évidemment, le poids de l'activité. La recherche d'un système simple conduit à arbitrer en faveur d'un petit nombre d'activités, au détriment de la finesse d'analyse. L'objectif poursuivi peut également influer sur le découpage. Si l'analyse des activités se fait dans le but d'améliorer la gestion à court terme ou dans le souci d'éclairer la stratégie à long terme, il est peu vraisemblable que l'on aboutisse à la même grille de lecture des activités.
La même réflexion peut être faite suivant que l'on se place à l'échelon d'un département, d'une division ou du groupe. Mais quelles que soient les considérations qui guident l'analyste, il subsiste toujours les deux mêmes contraintes : l'existence d'une production mesurable et une représentation dans le système d'information. On peut ainsi parler de bouclage de la structure d'activités sur celle du système d'information.
Comment va-t-on résoudre ce double problème ? Le repérage des activités doit se faire par un travail sur le terrain. L'organigramme, la définition des fonctions, des postes, fournissent une première indication sur ce qui se fait dans l'entreprise, mais on sait aussi combien la réalité s'avère différente de sa représentation. Il est donc recommandé d'identifier les activités en procédant à des entretiens avec tous les responsables.
L'entretien doit éclairer le champ de responsabilité, les modalités de consommation de ressources à l'intérieur de ce champ et la production, réalisée (dans sa forme). Il est également nécessaire de faire préciser dès cette première phase, les relations que chaque activité entretient avec l'extérieur ou avec d'autres activités internes à l'entreprise.
La définition du type de production réalisé ne pose pas de problèmes nouveaux dans toutes les activités qui sont en relations directes avec les produits. Par contre, il s'agit d'une nouveauté pour toutes les activités indirectes. On se souvient que dans le système actuel, celles-ci, n'étant pas considérées comme productives, sont caractérisées par une production sous la forme d'un volume d'unité d'oeuvre directement lié aux produits finis. L'abandon préconisé de la

distinction entre centres auxiliaires, centres principaux, activités directes et indirectes, fait obligation de caractériser de manière autonome la production de chaque activité.
On peut s'appuyer, pour cela, sur les travaux de Vollman et Miller. Dans leur analyse des charges « fixes », ils distinguent quatre grandes familles d'opérations (ou d'activités) : les opérations de logistique, d'équilibrage des ressources et des emplois, de contrôle et de mise à jour.
Les opérations de logistique, tant internes qu'externes au sens de Porter, sont réalisées pour déplacer, transporter, expédier, réceptionner les matériaux, encours, produits finis, documents administratifs. Ces opérations se rencontrent partout dans l'entreprise.
Les opérations d'équilibrage des emplois et ressources ont pour fonction d'assurer la concordance de l'approvisionnement en ressources de chaque activité avec ses demandes. Elles portent aussi bien sur les ressources humaines, les matières et l'énergie que sur les capacités physiques de production. Ces opérations sont fortement connectées avec les opérations de logistique, qu'elles déclenchent généralement.
Les opérations de contrôle portent aussi bien sur la qualité de la production, que sur la qualité des procédures. Contrôle de qualité, vérification des normes, contrôle de gestion, audit, sont autant d'opérations de contrôle.
Enfin, les opérations de mise à jour ont pour objectif de garantir la concordance entre la réalité physique et sa représentation dans le système d'information (normes, nomenclatures, gammes, prix, etc.).
L'intérêt de cette nouvelle vision des activités « non productives », c'est qu'elle permet d'identifier des productions mesurables, sous la forme d'un nombre d'opérations ou de transactions.
Il est possible, grâce à cette innovation, de construire un modèle homogène de l'entreprise en termes d'activités, sans que la notion de volume, de produit n'intervienne, Toutes les activités sont productives, au sens où la consommation de ressources qui y est réalisée se traduit soit par une production mesurable dans des unités physiques (kg, cm2, litres), soit par simple comptage (nombre de pièces, nombre d'opérations). Le fait de dire que toutes les activités sont productives n'implique pas que la production considérée ait une valeur pour le client, mais ce dont on est sûr, c'est qu'elle a un coût.
Cet obstacle étant surmonté, il reste maintenant à obtenir une affectation (directe) de l'ensemble des ressources de l'entreprise sur les activités. C'est lors de cette étape que les éventuelles difficultés de bouclage de la structure d'activités sur la structure du système d'information vont apparaître. Si des procédures d'imputation sont nécessaires, c'est qu'il n'y a pas adéquation entre le découpage en activités et les capacités du système d'information. Cette difficulté peut être résolue, soit par agrégation d'activités, soit par augmentation de la variété du système d'information. Une analyse coût/ avantage permet à l'analyste de faire son choix. Celui-ci étant fait, on peut considérer la première étape de la nouvelle modélisation de l'entreprise comme terminée. Il s'agit, pour l'instant, d'une étape descriptive. Il faut continuer le travail par l'analyse du fonctionnement de chaque activité.

1.2. La détermination des relations de causalité au sein des activités

Le calcul de coût, pour qu'il puisse s'intégrer dans un système de contrôle, doit être le reflet des relations de causalité qui existent entre les consommations de ressources et la production. Dans le système actuel, la seule production identifiée est celle des produits finis, d'où la mise en relation des charges (directes et indirectes) avec leur volume.
Dès lors que dans la nouvelle approche, on a repéré une multitude de productions au stade des activités, la modélisation des relations de causalité doit commencer à ce stade.
Pour opérer cette modélisation, il y a lieu de s'affranchir de la lourde contrainte de l'exercice comptable. La notion de charge de période, traitée comme charge fixe, doit être abandonnée. L'objectif est, encore une fois, non pas de trouver une procédure commode de classement et de répartition des charges, mais bien de comprendre la dynamique de leur évolution. Celle-ci n'étant pas forcément sensible à l'intérieur de l'horizon restreint de 12 mois, il faut vérifier, en élargissant la plage temporelle de l'étude, la stabilité ou la variabilité du niveau de consommation des ressources, en fonction du niveau de production de chaque activité.
L'absence de séries historiques ne permet pas, en général, de procéder à des études statistiques précises. Dans cette hypothèse, on se contentera d'interpréter les informations recueillies lors de l'entretien avec les responsables d'activités. Ceux-ci doivent être capables de détecter les facteurs explicatifs de l'évolution de leurs consommations de ressources.
Cette consommation n'est que très rarement fixe ou strictement proportionnelle. Dans le cas général, tout spécialement dans les activités indirectes, on sera face à une relation mixte, semi-variable.
Le problème est alors de savoir comment traiter, dans le modèle de calcul de coût, cette relation de causalité mixte. Dans le modèle actuel, l'horizon restreint d'analyse conduit à mettre l'accent sur la partie fixe de la consommation de ressources. Mais on sait maintenant (voir le chapitre 1) que sur la moyenne période, ces charges prétendument « fixes » sont celles qui progressent le plus rapidement. La tendance est, de ce fait, à mettre l'accent sur la dimension variabilité et à négliger la dimension fixité.
Un suivi très fin permet de constater que dans pratiquement tous les secteurs de l'entreprise, à l'exception de la consommation des matières et composants, la consommation des ressources évolue par paliers.
Suivant les activités, les paliers sont plus ou moins longs, et la tendance plus ou moins facile à appréhender. Le choix qui s'offre en fait à l'analyste est le suivant : va-t-on réduire la relation à la tendance et procéder à une approximation en

considérant la variabilité comme l'élément dominant ou va-t-on chercher à suivre de manière plus précise la relation qui existe entre le niveau de consommation et le volume de production ? Là encore, tout dépend de l'activité analysée et des objectifs poursuivis. Une approximation, même grossière, sur une activité de faible poids, si elle simplifie l'architecture du système d'information, peut être acceptée. De même, une accentuation de la variabilité sur des activités majeures, peut être un facteur important sur le plan psychologique pour faire prendre conscience des possibilités de gestion qui existent partout dans l'entreprise. Même lorsque la variabilité n'est pas acceptée et que l'on reste avec un modèle de la forme Y = AX + B, le terme fixe B ne doit pas être déterminé par la simple observation de la période précédente. Il doit prendre en compte la taille des paliers telle qu'elle ressort d'une analyse de longue période. Malgré la liberté qui existe dans la modélisation, on doit souligner que cette liberté est sous contrainte. On ne peut envisager le remplacement d'un système dont on a souligné les dysfonctionnements et notamment les procédures d'imputation défectueuses, par un système dont la validité serait facilement contestable. L'analyste doit donc s'assurer de l'acceptation de sa relation par les acteurs concernés.
L'élaboration de toutes ces relations causales aboutit à introduire une dynamique dans le modèle de représentation de l'entreprise en termes d'activités. Ce modèle, pour être efficace, sur le plan du contrôle, doit être accepté par tous. Son élaboration ne peut se concevoir en dehors d'une démarche associant en permanence les responsables d'activités aux travaux réalisés par le contrôleur de gestion. Au terme de cette phase, on dispose d'un modèle explicatif de la consommation de ressources dans l'ensemble de l'entreprise, mais pour l'instant, aucune relation spécifique n'a été établie en vue de l'obtention du coût de revient des produits-services. C'est l'objet des deux phases suivantes.

1.3. Du coût des activités au coût des produits

Le nombre d'activités repérées dans l'entreprise au cours de phases précédentes est vraisemblablement trop important pour que l'on puisse, à un coût raisonnable, envisager de les relier toutes aux multiples produits que l'entreprise développe, produit et commercialise. Après avoir cerné au plus près la variété d'activités existant dans l'entreprise, vient le moment de l'agrégation, de la simplification avant d'établir l'articulation avec les produits. Un procédé commode pour faciliter ce travail de simplification consiste à regrouper les résultats des travaux précédents dans une matrice. Les colonnes étant constituées par les activités, et ses lignes par les facteurs de causalité retenus pour l'explication de l'évolution de la consommation de ressources dans chacune de ces activités.
La lecture en ligne de cette matrice met en évidence une première source de simplifications. Toutes les activités qui ont leurs consommations de ressources expliquées par le même facteur ont vocation à être regroupées. On va, par exemple, trouver dans tous les ateliers de production des activités de gestion du personnel de production (pointage, incidents, remplacement, calcul d'activité, etc.). Il est vraisemblable que pour toutes ces activités, on aura retenu le même facteur explicatif, par exemple la taille de l'effectif. En regroupant l'ensemble des activités de gestion du personnel de production, on détermine un coût moyen de gestion du personnel de production. On sait que l'utilisation de ce coût moyen pour chaque activité; au lieu d'un taux spécifique, conduit à des subventionnements croisés si les taux spécifiques sont, différents. Mais il s'agit là d'un inconvénient, en principe, temporaire. En effet, si les coûts d'activité de gestion du personnel de production sont sensiblement différents, il sera aisé de localiser les inefficacités par simple comparaison de fonctionnement. Et, sur la base de ces comparaisons, les responsables de l'entreprise pourront prendre les mesures nécessaires à une égalisation des coûts de réalisation de l'activité « gestion des effectifs de production » dans les différents ateliers. Le risque d'effet de « coût relatif », tel qu'étudié au chapitre II 1.2., est donc minime.
Cette source de simplification sera d'autant plus importante que l'organisation sera elle-même de taille importante ; c'est dans les grandes organisations que la duplication des activités a un poids non négligeable (la redondance est une des conditions de fiabilité et de réduction du risque dans les organisations complexes).
La seconde source de simplification résulte de l'existence de chaînes d'activités déclenchées par un facteur unique. Il est alors possible de remplacer l'ensemble de la chaîne constituant un processus, par une activité agrégée. Par exemple, dans une entreprise de mécanique, tout ordre de fabrication des composants de base donne lieu à un mouvement de matières du magasin vers le poste de débitage, un réglage et un mouvement des pièces débitées vers le poste suivant, et un contrôle. Ces quatre activités sont automatiquement déclenchées par l'émission de chaque ordre de fabrication. On pourra les regrouper et retenir comme facteur de causalité l'ordre de fabrication. Certaines activités vont se trouver, dans ce processus de regroupement, réparties dans plusieurs directions. C'est ainsi que l'activité d'entretien des machines sera regroupée avec l'activité de fonctionnement des machines sur une base à définir, soit le nombre d'heures de fonctionnement, soit le nombre de productions différentes, etc. On peut, à ce stade, retrouver des pratiques qui rappellent celles de la répartition secondaire du système actuel, avec cependant une différence de taille, c'est que la répartition n'est pas obligatoire, elle n'intervient que lorsque le lien de causalité est parfaitement identifié et quantifiable. On ne verra donc jamais de clés de répartition non physiques ou non monétaires.
Le respect de la contrainte que constitue la recherche constante des liens de causalité, permet d'obtenir des regroupements qui restent homogènes. La variation de la consommation des ressources ainsi regroupées est toujours expliquée par un facteur de causalité.
Chaque centre de regroupement est caractérisé par un facteur de causalité qui n'a plus tout à fait la même signification que lors de l'analyse des activités élémentaires. Il ne s'agit plus que rarement de la mesure d'une production. Chaque

centre est caractérisé par le facteur qui induit la consommation des ressources regroupées au sein des activités élémentaires. En reprenant les deux cas de figure utilisés plus haut, on constate qu'il y a identité entre les facteurs de causalité dans les activités élémentaires et le facteur présent au niveau du centre de regroupement lorsque celui-ci résulte de l'agrégation d'activités identiques. Dans les autres cas de regroupement, le facteur de causalité retenu est celui situé dans l'activité qui induit les autres.
C'est pour bien traduire cette différence dans la signification du facteur de causalité entre les deux niveaux d'analyse qu'il est proposé de dénommer le second « inducteur de coût ». Cet inducteur est caractérisé par un volume. On obtient le coût unitaire de l'inducteur en divisant le total des ressources regroupées par son volume.
Les deux modalités de regroupement examinées plus haut recherchent prioritairement l'amélioration de la connaissance des coûts. Une troisième modalité, privilégiant l'impact sur le comportement des agents dans l'entreprise, est également possible. Dans ce cas, il faut arbitrer entre la connaissance des coûts et la mobilisation du personnel.
L'inducteur de coût constitue une sorte d'unité d'oeuvre, mais il est important de souligner que derrière l'apparence se cachent deux logiques très différentes. La logique de l'inducteur reste une logique d'élaboration progressive des coûts sur la base de l'étude des causalités, alors que la logique de l'unité d'oeuvre est une logique d'imputation de charges. Cela veut dire que le choix de l'inducteur et des regroupements ne fait pas intervenir les produits. Les inducteurs peuvent n'avoir aucun lien direct avec les produits, alors que cette liaison est obligatoire pour l'unité d'oeuvre.
La conséquence la plus visible de ce changement de logique est la diversification des inducteurs. Il n'est pas pensable de retrouver l'heure de main-d'oeuvre directe comme inducteur, dans chaque centre de regroupement. En effet, lors du premier stade de l'analyse, une diversification des facteurs explicatifs de consommation de ressources a été notée ; comme les regroupements respectent les liens de causalité, cette diversification se retrouve au stade des inducteurs.
Ce faisant, on évite les effets de diversité d'activités, étudiés au chapitre II 1.2.
Il reste, maintenant, pour conclure l'étude de cette nouvelle architecture du calcul de coût, à examiner le passage du coût des inducteurs au coût des produits-service.
On notera que, là aussi, la nouvelle approche tranche nettement par rapport à l'approche traditionnelle. Dans cette dernière, la relation s'établissait directement entre la consommation de ressources et les produits.
Dans la nouvelle architecture, la structure est complexifiée par l'introduction des activités. Ce sont elles qui consomment les ressources. A leur tour, les activités sont consommées par les produits.
Il reste à analyser le mode de consommation des activités (regroupées) par les produits-services.
On se souvient que le produit, dans la nouvelle définition, n'est pas le produit fini traditionnel, mais le sous-ensemble ou assemblage de sous-ensembles prêt à être utilisé par un client interne ou externe (voir le chapitre III 1.1.).
On doit examiner chaque inducteur de coût et s'interroger sur la relation de causalité qui peut exister entre lui et le produit dont on cherche à calculer le coût. On va alors découvrir que tous les inducteurs n'obéissent pas à la même relation.
Certains d'entre eux sont liés aux produits par le biais du volume de production, comme par exemple la main-d'oeuvre directe, les consommations de matières, les heures machines, certains consommables. Il s'agit d'une première famille d'inducteurs à caractère volumique, dont la majeure partie figure dans les charges directes actuelles.
D'autres inducteurs n'ont pas de relation directe avec le volume de production, mais avec les modalités de production de ce volume. Un très grand nombre d'activités est directement lié aux lots de fabrication, aux lots d'expédition ou à toute autre forme de lot. Dans ce cas, la consommation de ressources est proportionnelle au nombre de lots et indépendante du volume représenté par ces lots. Cette catégorie d'inducteurs va supprimer le troisième effet pervers étudié au chapitre I 1.2., l'effet de série. Le coût de l'inducteur est rapporté au lot, quelle que soit la taille de celui-ci. Ce coût devient ainsi direct au lot et tout effet de subventionnement entre produits réalisés dans des tailles de lots différents est supprimé.
D'autres inducteurs peuvent être spécifiques à un autre niveau d'organisation, comme la ligne de production ou le canal de distribution.
D'autres inducteurs sont indépendants du volume et du mode de production ou de distribution, ils sont alors directement rattachés au produit, c'est par exemple le cas de la maintenance du fichier technique en informatique, le cas du dossier technique réalisé par le service des méthodes, etc.
Enfin, on rencontre également des inducteurs de coût sans lien avec les produits, il s'agit des inducteurs liés à l'infrastructure générale de l'entreprise. Le traitement de ces derniers dépend du résultat recherché. Si un coût partiel suffit au niveau des produits, il n'y a aucune raison de chercher à établir un lien entre ces activités d'infrastructure et les produits. Si c'est un coût complet que l'on recherche, on fera appel, ici, à un inducteur du type unité d'oeuvre, c'est-à-dire à un inducteur outil d'imputation et non plus indicateur de causalité. L'inducteur le plus utilisé est alors la valeur ajoutée déjà comptabilisée, l'infrastructure non répartie étant censée être justifiée par les activités déjà attribuées aux produits.
L'architecture globale du nouveau système se présente comme suit.
La littérature américaine a tendance à présenter cette nouvelle architecture comme celle d'un système en coût direct. Effectivement, la relation entre les inducteurs de coût et les produits se fait toujours sur une base directe : directe au volume, directe au lot, directe au produit, mais lorsque. l'on passe au calcul du coût unitaire du produit, on abandonne la relation directe. Les coûts fixes aux lots sont divisés par les tailles de lots, les coûts fixes aux produits sont divisés

par le volume global. Le coût obtenu est un coût complet résultant d'une démarche en coût direct, mais non un coût direct. Il serait possible de suivre Shillinglaw lorsqu'il propose d'utiliser le terme de coût attribuable.
Avant de passer à l'étude. d'un exemple d'application, il faut également attirer l'attention sur un effet bénéfique qui n'a pas encore été souligné. Celui-ci résulte de la combinaison du changement intervenu dans la conception du produit et dans la méthode de calcul. On a vu plus haut que la nature diversifiée des inducteurs permettait de tenir compte de la complexité du mode de production et de distribution en affectant les coûts à différents niveaux (unitaires, lots, global).
Ceci est vrai pour chaque composant, sous-ensemble, regroupement de sous-ensembles, qu'il s'agisse de biens physiques ou de services.
Dès lors, le coût de chaque « produit-service » personnalisé se trouve automatiquement personnalisé. Les sous-ensembles standards auront un coût attribuable faible (lots de taille importante, ligne spécialisée à fort volume, etc.) ; à l'inverse, les composants spécifiques se verront attribuer des coûts élevés (lots de taille faible, commande à l'unité, contrôle spécifique, etc.).
Quel que soit l'assemblage livré au client, on est certain, par ce nouveau système, d'être capable de connaître la consommation de ressources qui lui est attribuable.
On peut donc dire que le nouveau système répond simultanément à l'évolution de la complexité du produit et de son mode de production. En ce sens, il est parfaitement adapté aux nouvelles conditions de production. Il faudra, dans le prochain chapitre, se demander si ce système est également capable de fournir des indications pertinentes pour la gestion des activités, car c'est à ce niveau que la compétitivité révélée par le calcul du coût de revient se gagne.

2. Un exemple d'application

La nouvelle procédure de calcul de coût de revient est applicable, quel que soit le contexte. L'exemple qui suit est situé dans une unité de montage. Ce choix est dicté par des considérations « pédagogiques ». Dans un contexte de production, il est nécessaire de manipuler un volume d'informations difficilement compatible avec l'objectif poursuivi ici, qui est d'illustrer simplement, mais aussi complètement que possible, la démarche des coûts à base d'activités. Pour rendre cet intérêt plus sensible, on consacrera un premier point à la démarche traditionnelle de calcul de coût de revient complet. Dans un deuxième point, on passera à la présentation de l'information et des procédures nouvelles. Enfin, on présentera les nouveaux calculs de coûts de revient en les comparant aux anciens.

2.1. Le contexte et le système traditionnel de coût

L'établissement industriel étudié assure le montage de quatre produits (P1, P2, P3, P4), à partir de cinq composants de base. La main-d'oeuvre directe est suivie grâce aux gammes de fabrication. •
Les charges indirectes sont actuellement ventilées dans quatre centres d'analyse : l'approvisionnement, les méthodes, le montage et l'administration générale.
Les méthodes et l'administration sont considérées comme des centres auxiliaires. L'unité d'oeuvre dans ce centre de montage est l'heure de main-d'oeuvre directe. Dans le centre d'approvisionnement, l'unité d'oeuvre est le Franc d'approvisionnement.
Sur la base des prévisions budgétaires, l'activité de la période devrait être de 100 000 P1, 20 000 P2, 50 000 P3 et 2 000 P4. Les prévisions sont réalisées sur la base d'une hypothèse de stabilité des stocks de composants et de produits finis.
La nomenclature des produits est la suivante.
Les prévisions budgétaires pour les centres d'analyse sont de:
Le coût prévisionnel de l'heure de main d'œuvre directe est de 110 F.
Les coûts unitaires des composants retenus pour les calculs prévisionnels sont respectivement de 110, 170, 240, 250, 285 F pour les composants 1, 2, 3, 4 et 5.
Sur la base de ces informations, il est possible de déterminer le coût de revient complet des quatre produits après avoir procédé à la répartition secondaire.
Détermination des éléments directs.
Détermination du coût des unités d'oeuvre dans les centres principaux.
On en déduit les fiches de coût de revient prévisionnel:

2.2. Les premières étapes de l'analyse à base d'activités

Dans l'approche traditionnelle, centre d'analyse et centre de responsabilité sont confondus. Le premier travail consiste à substituer une liste d'activités à la liste des centres de responsabilité. Les entretiens réalisés dans les différents services de l'entreprise ont permis de mettre en évidence 9 activités en dehors de la consommation des composants et de la main-d'œuvre directe. Ces activités sont mises en correspondance avec les actuels centres de responsabilité dans le tableau suivant.
Les activités étant repérées, il faut maintenant identifier, pour chacune d'elles, le ou les facteurs explicatif (s) de la consommation de ressources qui s'y déroule. Les activités étant relativement larges, il est nécessaire, dans un premier

temps, de lister toutes les productions, y compris les productions secondaires, afin de s'assurer que le niveau de détail de l'analyse est suffisant. S'il s'avérait que deux productions de même importance sont réalisées au sein d'une même activité, il faudrait subdiviser cette activité en deux pour éviter les effets déformants de la diversité d'activité (voir chapitre II 1.2.).
Le tableau suivant donne le résultat de cette investigation.
Il ressort de ce tableau que la très grande majorité des activités peut être appréhendée au travers de plusieurs facteurs explicatifs. Mais, fort heureusement, ceux-ci sont, dans le cas qui nous intéresse, fortement corrélés entre eux. Le nombre de fournisseurs est largement dépendant du nombre de références à approvisionner ; dans un contexte de juste à temps, le nombre de réceptions tend à se rapprocher du nombre de lots de montage, le nombre de factures-fournisseurs est lié au nombre de références, etc.
Activités et facteurs explicatifs de la consommation de ressources étant connus, on peut maintenant construire la matrice correspondante qui servira de base à l'étude des centres de regroupement.
La matrice est éloquente, 7 activités sont plus ou moins directement déterminées par le nombre de références. Ce dernier est une traduction de la complexité des produits et du processus de gestion.
L'activité A7, qui correspond au centre des responsabilités de montage, a sa consommation de ressources expliquée par le nombre de produits (au sens de nombre de variantes), et par le nombre de lignes (nombre de familles de produits). Il s'avère que les ressources affectables aux lignes sont sans commune mesure avec celles affectables aux produits. On retiendra donc le nombre de lignes comme facteur explicatif. L'administration générale reste isolée.
La structure générale du système de coût de cet établissement de montage peut maintenant être représentée par le schéma suivant.
L'architecture générale étant précisée, il faut maintenant organiser l'information pour obtenir les nouveaux coûts de revient.

2.3. Les nouveaux coûts de revient des produits

Une analyse du fonctionnement de chaque centre de responsabilité permet de ventiler la consommation de ressources sur les 9 activités repérées.
Le regroupement s'opère ensuite aisément.
En rapprochant le total des ressources accumulées dans les centres de regroupement et le volume des inducteurs sélectionnés, on obtient le coût unitaire de chacun des inducteurs. Si l'on souhaite calculer le coût de revient complet, il y a lieu de prévoir un mode d'imputation du centre « administration générale ». On choisira à cet effet le montant de la « valeur ajoutée », hors administration générale.
Le nombre de références est de 5, le nombre de lignes de 2. La valeur ajoutée, hors « administration générale », est obtenue en ajoutant le total de la main-d'oeuvre directe et les sommes obtenues dans les deux centres de regroupement: « références » et « lignes ».
Les résultats sont les suivants.
Avant de passer à l'élaboration de la nouvelle fiche de coût de revient, il faut maintenant attribuer chacun des coûts fixes que sont les coûts unitaires d'inducteurs, à des éléments unitaires directement incorporables aux coûts des quatre produits. On calcule ainsi les charges de gestion de chacune des références en divisant le coût de l'inducteur par le volume de la référence. Le coût de l'inducteur « ligne » sera réparti sur les produits passant sur la ligne.
Il est maintenant possible de reconstituer les fiches de coût de revient des quatre produits sur la base de la nouvelle méthode de calcul.
Il est intéressant, pour terminer cette étude, de comparer l'ancien et le nouveau coût des quatre produits.
Le. produit P1, monté en grandes quantités avec des composants standards, voit son coût baisser sensiblement, alors que le produit P4, monté en petites quantités avec des composants spécifiques, voit son coût augmenter de plus de 100 %.
Le produit P2 a un coût stable, car il compense le coût de son composant spécifique par l'utilisation de la ligne 1 moins « onéreuse ». Le phénomène est inverse pour P3. Malgré l'utilisation de composants standards, son coût augmente en raison de l'utilisation d'une ligne plus « onéreuse ».
L'incidence du coût de l'inducteur « ligne 2 » aurait pu être différente si, au lieu de prendre la production budgétée, on avait pris une valeur moyenne sur plusieurs périodes budgétaires.
Le fait d'introduire le coût de l'administration générale accentue les écarts et facilite la comparaison, mais ne change en rien le sens de l'écart de coûts.

3. Un modèle général

La comptabilité à base d'activités, telle qu'elle vient d'être présentée au travers de l'étude du calcul du coût de revient des produits, est bien plus qu'une réponse circonstanciée aux insuffisances des modèles actuels de coûts. L'analyse d'activités et l'architecture conduisant aux coûts des produits constituent une matrice générale d'analyse de gestion. En matière de calcul de coût, cette matrice permet de retrouver tous les modèles actuels en fonction des hypothèses

retenues pour la modélisation du fonctionnement de l'entreprise. Ces modèles apparaissent ainsi pour ce qu'il sont effectivement, c'est-à-dire des réponses adaptées à des contextes spécifiques. Pour le mettre en évidence, on va tenter, dans un premier point, de préciser les paramètres de conception de tout système de coûts ; dans les points suivants, on examinera comment la méthode générale se dégrade dans des modèles connus comme le coût complet traditionnel.

3.1 Les paramètres de conception des systèmes de coûts

Les paramètres de conception d'un système de coût sont au nombre de trois : ceux relatifs aux activités, ceux relatifs aux produits et ceux relatifs à la relation activités-produits par le biais du processus de production.
Une première approche du problème consiste à envisager les cas de figures limites.. La subdivision de l'entreprise, en termes d'activités, peut en faire apparaître une ou plusieurs. De même, la production est représentée par un ou plusieurs produits. La production peut être réalisée à la commande, en continu ou par lots.
Le croisement de ces 3 paramètres aboutit à définir 12 cas théoriques (2 x 2 x 3).
Ce premier dénombrement réalisé, il est possible de raffiner chaque cas en différenciant, de manière plus fine, les paramètres. On peut, par exemple, en cas de multi-activités, les définir en tant qu'activités principales ou de support, on peut les positionner relativement au cycle de vie du produit, etc.
Dans le cas des produits multiples, il est possible d'envisager des produits joints, des produits différenciés, mais ne formant qu'une seule famille ou plusieurs familles de produits ; il est également possible de faire intervenir la durée de leur cycle de vie.
De même, le processus de production peut ne pas être aussi typé. On peut rencontrer des fabrications à la commande mettant en jeu un processus continu, des productions par lots dans des systèmes de production en continu (papier, fer blanc).
Cette brève analyse montre qu'une multitude de cas spécifiques se rencontrent dans l'entreprise et il faut donc chercher à répondre au mieux à ces spécificités en construisant des architectures de calcul de coûts adaptés.
L'intérêt de l'analyse à base d'activités, c'est qu'en privilégiant la recherche de liens de causalité entre les consommations de ressources et les activités, puis entre les activités et les produits, elle assure le croisement des trois dimensions de base de tous les systèmes de coût.
On est donc en présence d'une méthode générale qui permet de retrouver, en fonction de l'état de chacun des trois paramètres, tous les systèmes spécifiques, aussi longtemps que ceux-ci peuvent être décrits dans un univers à trois dimensions.
A titre d'illustration, on envisagera un cas simple : celui d'une activité de service spécialisée, la distribution. d'un produit unique. La démarche proposée conduit à analyser le facteur expliquant la consommation de ressources.
Le facteur explicatif est le nombre de contacts avec la clientèle. L'architecture du système de coût se schématise comme suit.
Sur la base du nombre de ventes et du nombre de contacts, sans obligatoirement se limiter à la période annuelle, on détermine la consommation moyenne de contacts par produits vendus (notion de nomenclature). Le coût de revient s'établit alors sous la forme.
Mais, arithmétiquement, le nombre de contacts est proportionnel au chiffre d'affaires et donc au montant des achats (hypothèse de produit unique). Il en résulte que l'expression précédente peut se remplacer par:
La formule obtenue est celle qui est utilisée dans bon nombre d'entreprises de distribution. Cet exemple montre que la démarche à base d'activités oblige à spécifier les hypothèses qui assurent la validité du modèle, ce qui n'est pas le cas de la formule finale. En cas de transformation de l'activité, passage de un à plusieurs produits par exemple, l'approche en termes d'activités attire immédiatement l'attention sur le besoin d'adaptation du modèle de coût, car il est une représentation directe de la réalité et non un simple mode de calcul.

3.2. Coût à base d'activités et coût complet traditionnel

Le système de coût complet tel qu'on le connaît est né sous la forme connue de « sections homogènes ». A quelle combinaison spécifique des trois types de paramètres de conception correspond-il ?
Les activités sont multiples, mais comme leur nom l'indique, elles sont. homogènes. Cela signifie donc que l'on est capable d'identifier un facteur explicatif de l'évolution de la consommation de ressources pour chaque activité. Les sections auxiliaires, elles, également, sont homogènes.
Dans les sections auxiliaires, le facteur explicatif est une production de biens ou de services, destinée aux sections principales. Dans les sections principales, le facteur explicatif est lié au produit, c'est une opération nécessaire à l'accomplissement du cycle de production-vente : approvisionnement des matières, usinage, peinture, vente. Chaque section est bien individualisée et ne réalise qu'une seule opération. Il n'y a donc ni effets de diversité d'activités, ni effets de coûts relatifs des activités.
Vient ensuite la phase de regroupement ; les sections auxiliaires sont regroupées avec les sections principales sur la base des consommations des productions des premières par les secondes. La section principale « regroupée » conserve,

comme inducteur de coût, le facteur de consommation de ressources initial, puisqu'il y a regroupement sur la base d'une chaîne de causalité.
Il est à noter qu'il n'y a aucune raison pour que les inducteurs soient identiques d'une section à une autre. Fondamentalement, la méthode des sections homogènes doit conduire à utiliser de multiples inducteurs, caractéristiques du fonctionnement de chaque activité principale.
Le volume de chaque inducteur est dérivé du volume du flux de production qui traverse l'activité.
Cette production est standardisée. Tous les composants sont en nombres équivalents ou proportionnels au nombre de produits finis. De ce fait, l'évaluation du volume des inducteurs peut être réalisée à partir du volume de production de produits finis corrigés de la fluctuation des encours.
Le coût unitaire de l'inducteur donnera le coût de chaque activité attribuable au produit fini. Le calcul est correct car le mode de consommation des activités par les produits est homogène. Certes, les produits sont fabriqués par lots, mais par lots identiques. Il y a donc proportionnalité stricte entre le nombre de lots et le volume. Et, comme on cherche toujours à simplifier l'architecture. du calcul de coût, on ne retient que le volume, ce qui évite le comptage des lots.
Dans ce contexte, la méthode à base d'activités et la méthode des sections homogènes sont donc strictement équivalentes.
On notera que l'on se trouvait également, au moment de l'élaboration de la méthode, dans une économie où la vente ne nécessitait pas d'autre effort que la présentation du produit, ce qui pouvait être fait par une force commerciale rémunérée à la commission. L'inducteur de la section « vente » était, de ce fait, également volumique.
Dans ce système, peut exister une section « fourre-tout », qui est imputée sur la base des coûts déjà alloués. Les problèmes commencent dès que la diversification des produits casse la logique volumique, en introduisant des effets de séries. Ces problèmes sont aggravés par le développement des activités de support qui, à leur naissance, étaient dans la section « fourre-tout ». Le besoin d'isoler ces activités pour les gérer (par la technique budgétaire) ne sera pas correctement assumé par le système des sections homogènes.

3.3. Coût à base d'activités (CAB) et autres variantes de coûts

On vient de procéder au rapprochement de la méthode de coûts à base d'activités avec la méthode des sections homogènes en montrant dans quel contexte les deux démarches aboutissent aux mêmes résultats. Le travail peut être réalisé de la même manière pour tous les modèles de calculs de coûts.
Si l'on a une activité de type process, sortant un produit unique, la consommation de ressources de la période sera affectée au volume de production de la période. La méthode à base d'activités se réduit à une seule étape car l'activité est unique ; il n'y a donc pas de phase de regroupement faisant le lien entre produits et activités.
Dans l'hypothèse multi-produits, le modèle reste valable à deux conditions : que le coût des activités permettant de passer d'un produit à un autre soit identique, et que la taille des lots de produits soit identique (ou que coût et taille soient dans le même rapport pour tous les produits). Mais ces conditions ne résultent pas, sauf exception, de l'application des calculs d'optimisation, par ailleurs elles n'ont aucune raison d'être respectées si on est en fabrication à la commande. Là encore, une réinterprétation du système de coût sur la base de la démarche CAB permet, immédiatement, de saisir les limites de modèles de calculs qui, dans la très grande majorité des cas, sont restés dans l'état initial (qui était pertinent), alors que les paramètres se sont modifiés.
Un autre exemple est le calcul du coût à l'affaire, très pratiqué dans les activités de services et/ou de haute technologie ; dans ce dernier cas, l'affaire et le projet pouvant se rejoindre. Dans ce contexte, il y a une multitude d'activités. Chacune de ces activités peut être caractérisée par un facteur explicatif de sa consommation de ressources. Ce facteur peut être identifié - devis, études, visites, maquettes, simulations, etc. Si ces opérations sont le fait de personnes polyvalentes, le seul facteur explicatif de coût est le temps passé par l'individu et il est logique de calculer le coût de revient sur la base du taux horaire.
Si les opérations ont fait l'objet d'une standardisation et d'une spécialisation du personnel et des moyens, il devient nécessaire de passer par le coût de chaque opération c'est-à-dire de chaque activité. Le coût de revient s'obtient alors en faisant la somme des consommations d'activités par chaque service réalisé pour la clientèle. Au-delà de ces deux situations extrêmes, on peut imaginer bien des situations intermédiaires, mais à chaque fois la simple analyse des activités réalisées et de leurs relations avec le service final permet de mettre en place une procédure pertinente de calcul de coût.
Tous ces exemples montrent que la démarche proposée dans le cadre de la comptabilité à base d'activités constitue autant un outil de diagnostic général de validité des systèmes existants, en obligeant à expliciter les hypothèses des modèles, que le support d'un nouveau système de coûts.

L'analyse d'activités au service du management

La crise des outils étudiée au chapitre III touche bien plus que le système de coût. A travers les difficultés du système budgétaire et des méthodes, de choix d'investissement, c'est l'ensemble du système de pilotage de l'entreprise qui est en question. On a vu quelles sont les règles susceptibles d'aider à la reconstruction d'outils performants, et une première

application dans le domaine des calculs de coûts de revient. On examinera ci-après l'aptitude de l'analyse d'activités à réorienter les démarches de gestion en matière d'amélioration des coûts, en matière de coordination et d'analyse stratégique. L'ambition du chapitre final est d'ouvrir sur le renouvellement de la réflexion en matière de conduite de la gestion des entreprises, à partir de la pertinence retrouvée de la comptabilité de gestion.

1. Du calcul des coûts à la réduction des coûts

Le modèle traditionnel de calcul de coût de revient complet a perdu, depuis longtemps, tout potentiel d'aide en matière de réduction des coûts. Ne s'appuyant plus sur un modèle pertinent de la réalité, il ne peut plus être le véhicule de l'action sur cette réalité. Le nouveau système de coût de revient à base d'activités remodélise fondamentalement le fonctionnement de l'entreprise en réarticulant activités et produits. Si le modèle est réellement pertinent, il doit, au-delà du support au calcul de coût précédemment étudié, être également un outil d'aide à la réduction des coûts. A cet effet, les activités vont être classées en utilisant la troisième règle présentée au chapitre II 1.3. On aura, d'une part, les activités qui ajoutent de la valeur pour le client et d'autre part, celles qui n'en ajoutent pas. Les secondes seront considérées comme gaspillant les ressources de l'entreprise et à ce titre, ont vocation à être éliminées.
Au-delà de cette classification des activités en fonction de leur contribution à la création de valeur, on construira différentes vues de l'entreprise en réorganisant les activités sur la base des produits, des processus ou des cycles. On obtiendra, par ce biais, diverses lectures des sources de gaspillage dans l'entreprise et par là même, diverses options d'action pour la réduction des coûts.

1.1. La démarche de base

Lors dé l'étude du système de coût à base d'activités, il a été peu question du problème du contrôle de la valeur, alors qu'il s'agit de l'une des nouvelles règles proposées pour reconstruire le contrôle de gestion. C'est qu'en effet, le problème de contrôle de la valeur est indépendant du calcul de coût. Ce dernier permet, au mieux, de retracer la consommation des ressources par les produits. A ce stade, le fait que la consommation soit porteuse ou non de valeur pour le client, ne présente pas d'intérêt. Ce qui est recherché et obtenu par l'introduction de l'analyse d'activités, c'est une meilleure représentation du fonctionnement de l'entreprise.
C'est seulement dans un second temps que la question de la valeur intervient. L'objectif de l'entreprise étant de fournir au client une valeur produite au moindre coût, se pose le problème de la mise en relation de la consommation de ressources et de la création de valeur.
La consommation de ressources est réalisée au sein des activités, c'est donc à ce niveau qu'il faut également s'interroger sur le problème de la valeur.
On a déjà indiqué (chapitre III.3) que l'appréciation, a priori, de la valeur perçue par le client constitue un objectif difficile à atteindre. La valeur est un phénomène fondamentalement social et de ce fait, les paramètres de sa formation sont hors de portée des entreprises, prises individuellement, sur une courte période.
Il faut donc imaginer un substitut au contrôle des paramètres sociaux de formation de la valeur qui soit, lui, maîtrisable par l'entreprise.
C'est cette ambition que poursuit la classification des activités en deux grandes catégories : les activités créatrices de valeur et les activités non créatrices de valeur.
Comme tout substitut, celui-ci constitue, bien évidemment, une réponse dégradée à la question initiale. On ne va pas tenter de dire quelle est la création de valeur pour chaque activité, mais simplement indiquer pour chacune l'existence ou l'absence d'un potentiel de création de valeur. On renonce à la quantification et on lui substitue la qualification.
Comment peut-on réaliser ce tri entre activités ? Une première réponse est fournie par le CAM-I qui définit une activité sans valeur comme « une activité qui peut être éliminée sans détérioration des attributs des produits ». Reste alors à préciser les attributs et la liaison entre les activités et ces attributs. Ceux-ci sont extrêmement divers (fonctionnalité, qualité, garantie, services, finition, etc.) et leur force dépend à la fois des attentes des consommateurs et de l'offre par les concurrents.
On en vient finalement à proposer une démarche en deux étapes. Dans un premier temps, on isole les activités qui peuvent être éliminées sans détérioration des attributs des produits. Dans un second temps, on s'interroge sur la compatibilité entre la consommation des ressources et l'attraction de l'attribut généré. La réalisation de la première étape correspond concrètement à la chasse au gaspillage. En effet, une activité qui n'apporte ou n'améliore aucun attribut peut être considérée comme inutile et la consommation de ressources par elle comme un gaspillage. On retrouve là le credo des industriels japonais. On peut s'appuyer sur leurs réflexions pour tenter de cerner les activités qui n'apportent pas de valeur aux clients. Pour S. Shingo tout stock est le signe d'un dysfonctionnement, d'un gaspillage de ressources. La recherche des causes de formation des stocks est donc de nature à mettre en évidence des activités sans valeur.
La première source de stocks de produits finis et d'encours est la longueur du cycle de fabrication. Pour satisfaire le client rapidement avec un cycle long, il faut disposer de produits finis en permanence en stocks et ceci en nombre et en

variétés. Le premier travail à réaliser est sans doute la comparaison entre la durée du cycle de production et la durée stricte du process de production.
La différence entre ces deux temps est généralement considérable. Un temps de process de l'ordre de quelques pourcents du temps de cycle est la règle dans la majeure partie des organisations industrielles. L'explication de ce décalage tient dans l'existence de temps d'attente. Or, tous ces temps sont représentatifs d'activités consommatrices de ressources (financement du stock, matériel de manutention, etc.).
Peut-on en conclure que toutes ces activités doivent être éliminées ? Le fait de supporter un important stock de matières premières est un gaspillage si les fournisseurs livrent en juste temps. En cas inverse, c'est une garantie de pouvoir lancer des productions pour renouveler les stocks de produits finis, qui, eux-mêmes, permettent de satisfaire le client dans les délais requis.
Or, la livraison en juste temps de la part des fournisseurs dépend des relations développées par le service achats avec eux. Autrement dit, la qualification d'activité apportant ou n'apportant pas de valeur, n'est pas dépendante d'une caractéristique intrinsèque, mais d'un réseau de relations entre activités.
Ceci peut aisément être vérifié avec un autre exemple. Le temps d'attente devant les machines gonfle les stocks d'en-cours. Ces temps d'attente résultent de pannes. Le dysfonctionnement de l'activité entretien, incapable d'assurer un taux de service satisfaisant à la fluidité du processus de production, rend nécessaire l'existence de stocks d'encours aux stades suivants et donne de la « valeur » à l'activité de stockage.
On découvre ainsi que la tentative de mettre en oeuvre la règle de la maîtrise de la valeur est indissociable de la mise en oeuvre de la règle de l'apprentissage. L'élimination d'activités caractérisées en première lecture comme n'apportant pas de valeur n'est possible que par l'amélioration d'une autre activité.
La tentative de qualifier les activités au regard de leur contribution à la création de valeur débouche rarement sur des suggestions d'actions ponctuelles et isolées, qui se traduiraient par une aggravation des problèmes (la suppression des stocks entraînant la rupture des livraisons aux clients). L'analyse débouche généralement sur une mise en relation des activités interdépendantes et enclenche une démarche d'amélioration continue et concertée visant, à terme, l'élimination de l'activité initialement qualifiée d'inutile. Cette démarche d'amélioration continue est la traduction concrète de la règle d'apprentissage.
La conclusion de ce premier point pourrait s'exprimer sous la forme paradoxale. Chercher à isoler les activités qui n'apportent pas de valeur aux clients est absolument vain, mais strictement nécessaire.
C'est une démarche vaine dans la mesure où aucun critère ne permet de garantir la validité de l'analyse, et dans la mesure où la qualification ne peut être réalisée en dehors de l'insertion de l'activité visée dans un ensemble plus vaste où, sauf exception, elle trouve sa justification.
Mais, c'est une démarche strictement nécessaire pour enclencher la dynamique de l'amélioration permanente.
Pour les activités contribuant à la valeur perçue par le client, la démarche est identique, mais les moyens d'actions différents. Ces activités confèrent des attributs aux produits. Ces attributs eux-mêmes assurent l'attractivité des produits et contribuent, de ce fait, à la compétitivité de l'entreprise. Celle-ci doit chercher, d'une part à abaisser constamment le coût de « production » de l'attribut, et d'autre part, elle doit différencier ses produits par des attributs spécifiques, sous réserve d'une capacité de production de ces derniers à un coût inférieur à la valeur que les clients lui accordent. Pour ce qui concerne ce dernier problème, on est ramené au point de départ.
Pour réduire ses coûts, l'entreprise est amenée, dans ce domaine des activités contribuant à la valeur des produits, à envisager trois types de mesures. Ces trois types sont l'amélioration de l'efficience, le choix d'un mode de production alternatif et le partage des activités.
La première de ces mesures est on ne peut plus classique dans sa formulation. Sa mise en oeuvre l'est moins. Il s'agit, en réalité, de renouveler, au sein de l'activité analysée, une étude de sous-activités en termes d'apport à l'activité générale. On pourra ainsi retrouver des temps d'attente, de déplacement de stockage, etc. qu'il faudra chercher à éliminer. Les sous-activités productives ne devront pas être gérées en fonction d'un coût unitaire minimal (ce qui pourrait conduire à du stockage ou à la production d'éléments sans valeur), mais d'un coût global minimum pour un objectif de production ou dé service donné. Sur le moyen terme, une baisse du coût moyen unitaire doit être poursuivie en tendance.
Le choix d'un moyen de production alternatif d'un coût plus faible est une autre modalité qui permet de conserver les attributs aux produits, tout en consommant moins de ressources. Ce choix peut être interne ou externe. L'analyse d'activités dans sa première étape permet de déceler des redondances au sein de l'entreprise. Lorsque ces activités redondantes n'ont pas le même niveau de productivité, il y a lieu de substituer les plus productives aux moins productives. Il est également possible de constater qu'une activité interne n'est pas compétitive par rapport à un producteur spécialisé externe (activité interne de transport/transporteur). On peut dans ce cas songer à externaliser cette activité sous réserve que cette décision n'ait pas de conséquences sur d'autres dimensions de la compétitivité de l'entreprise (flexibilité par exemple).
La dernière approche possible en matière de réduction de coût est celle qui consiste à partager une activité, un composant, une ressource entre plusieurs utilisateurs. Il s'agit de rechercher systématiquement la standardisation. Celle-ci se traduit économiquement sous plusieurs formes. Tout d'abord, la standardisation des composants conduit à des économies d'échelles, du fait de l'augmentation des volumes. Elle entraîne ensuite des gains en termes de coût de

coordination et d'information (moins de références, de composants, de machines, de produits). Enfin, elle se diffuse dans l'ensemble de l'entreprise, sous la forme de la recherche d'une moindre complexité, là encore par le biais du processus d'apprentissage continu.
Les grandes lignes de la démarche conduisant du calcul de coût à la réduction des coûts étant précisées, il est maintenant possible d'examiner sur quelles bases ces possibilités d'action seront mises en oeuvre pour s'attaquer aux coûts actuels et aux coûts futurs.

1.2. La réduction des coûts actuels

Bien que la distinction entre coûts actuels et coûts futurs soit hasardeuse dans un univers qui fait de l'amélioration permanente sa règle, on la retiendra pour la commodité de l'exposé. On examinera dans ce point, les réductions de coûts envisageables, compte tenu des produits et des process actuels.
La très grande majorité des activités s'intègre dans un triple flux :de produits, de processus et de programmes. C'est en s'appuyant sur ces vues différentes des regroupements d'activités que l'on peut proposer deux démarches de réduction des coûts actuels. La démarche reposant sur le « produit-service » revient à redéployer le coût de revient complet sous la forme d'activités consommées.
La démarché consiste ensuite à qualifier chaque activité, d'activité apportant ou n'apportant pas de valeur pour le client. Dans l'exemple présenté, l'activité « lot de fabrication » rassemble les coûts de manutention, de réglage et temps d'attente. Il s'agit typiquement d'un coût sans valeur qui représente 7 % du coût de revient global.
L'activité de commandes/réception inclut le coût de stockage des matières premières et on peut donc considérer qu'il s'agit également là, d'une activité sans valeur pour le client, soit 14,42 %. En ajoutant le coût de l'activité infrastructure, c'est en première analyse, plus de 25 % du coût de revient qui est classé dans la catégorie des activités n'apportant pas de valeur au client.
Les autres activités peuvent également faire l'objet du même type d'analyse pour tenter de repérer toutes les sous-activités non créatrices de valeur.
Ce travail réalisé, l'entreprise peut alors se fixer des défis pour réduire le poids des activités non créatrices de valeurs. Ceci va l'amener à mieux analyser les interdépendances entre activités et enclencher le cercle vertueux de la chasse aux gaspillages en tous genres : mauvaise qualité, temps de changement d'outils trop longs, temps de déplacements, temps de manutentions, stocks tampons, lots de production trop importants, contrôles trop tardifs, et gaspillage de l'intelligence humaine, source de créativité et moteur des processus d'apprentissage permanent.
L'action sur les activités non volumiques ne dispense évidemment pas du contrôle des activités volumiques. Les tâches de la main-d'oeuvre directe ne peuvent-elles être réalisées partiellement en temps masqué ? Le taux horaire machine ne peut-il être abaissé par une meilleure maintenance, l'approvisionnement dans le cadre de marché, assorti d'une assurance qualité, ne peut-il être obtenu à meilleur coût ?
Bref, aucun élément du coût du produit n'est à exclure de la recherche d'une réduction du coût de revient. Bien au contraire, l'abandon de la notion de standard au profit de celle d'amélioration permanente, interdit les situations acquises.
Ce que la nouvelle modélisation du coût de revient apporte également, c'est une possibilité d'évaluation des efforts à faire, ou des efforts faits, dans le domaine des activités actuellement considérées comme indirectes. Le fait d'avoir construit le système de coût en respectant les liens de causalité. permet de disposer d'un modèle capable de traduire correctement, au niveau d'un produit, les répercussions d'une action menée n'importe où dans l'entreprise.
Autrement dit, le coût de revient peut redevenir un support pertinent à la recherche de la compétitivité par les coûts en focalisant, tout spécialement, sur les activités non créatrices de valeur.
Cette démarche n'est pas toujours facile à mener car le nombre de produits-service est considérable et fluctuant. On peut alors lui préférer (ou la compléter) par l'analyse des processus. L'idée sous-jacente à cette nouvelle analyse est identique à la précédente. Il s'agit de regrouper toutes les activités qui concourent à la réalisation d'un processus de production spécifique.
Ce travail réalisé, on recherche là encore toutes les sources de gaspillage, toutes les activités non créatrices de valeur pour entamer un processus d'amélioration permanente. La production d'un processus spécifique est, en général, un traitement ou un sous-ensemble. On pourra, par ce biais, agir prioritairement sur les processus relatifs aux éléments standards. Car l'action ainsi menée se répercutera sur tous les produits utilisant le composant standard. On peut, dans ce cas, voir dans l'analyse de processus, une analyse bénéficiant d'un coefficient multiplicateur aisé à mesurer. Un effet similaire est bien sûr obtenu dans l'analyse précédente, mais la focalisation sur le produit ne permet pas d'évaluer l'impact au niveau global de l'entreprise.
Si le processus est relatif à un composant, traitement, ou service spécifique, l'analyse d'activité permettra de rechercher efficacement les voies d'une réalisation toujours plus efficiente de l'attribut différenciant le produit-service final. Là encore, on voit tout l'avantage que la méthode apporte en permettant d'isoler le coût d'obtention de la variété. Coût totalement ignoré par les systèmes conventionnels comme cela a été vu au chapitre (I.3.).
La recherche de l'amélioration de la compétitivité par la réduction des coûts actuels est nécessaire, elle est vitale dans la durée, mais son efficacité reste limitée, compte tenu de sa place sur le cycle de vie du produit.

Pour en accroître la portée, il faut également procéder à l'analyse de coûts futurs„ s'appuyant d'une part sur le coût du cycle de vie et d'autre part sur le coût objectif. C'est l'objet du point suivant.

1.3. La réduction des coûts futurs

Comme on vient de le souligner, la réduction des coûts au stade de la production est d'une efficacité limitée. Il faut donc faire de la réduction « préventive », comme pour la maintenance. Deux techniques complémentaires sont , à la disposition du gestionnaire : le coût objectif, et l'analyse des, programmes.
Le coût objectif repose sur une démarche d'analyse qui part du prix de marché et de la marge désirée pour en tirer le coût à atteindre.
Prix vente - marge = coût objectif
Le produit considéré est éclaté en composants, fonctions, et tous les éléments sont valorisés sur la base des activités nécessaires à les réaliser dans le contexte actuel.
Vient ensuite l'analyse de chaque poste de coût en termes de contribution à la valeur et en termes d'efficience de l'activité. Pour rapprocher le coût objectif du coût ressortant du fonctionnement actuel de l'entreprise, on aura recours aux types d'actions étudiées plus haut : élimination des activités ne contribuant pas la création de valeur, amélioration de la productivité, choix d'un mode de production alternatif et partage d'activités.
La grande différence avec la situation d'un produit existant est dans la marge de manoeuvre dont dispose l'entreprise.
Pour être réellement efficace, le coût-objectif doit être élaboré dès la première phase du cycle de vie du produit : la phase idée. Cette précocité est nécessaire pour que dès la conception du produit, tout soit mis en œuvre pour obtenir les réductions de coût nécessaires. On sait, maintenant, que dans plusieurs industries, notamment dans la mécanique, le coût final est très largement corrélé au nombre de composants. Le fait de pouvoir fournir le coût objectif aux services d'études va modifier leur comportement en les obligeant à contraindre leurs solutions techniques aux objectifs de coût. Il en sera de même au stade de l'industrialisation et ainsi de suite, tout au long du programme de développement du produit.
L'analyse d'activités en termes de programmes amène à poser différemment le problème des activités, situées en amont de la production. Ces activités sont traditionnellement suivies sur le plan budgétaire en termes de coûts (courbe basse de la figure 19). Ce suivi ne doit pas être abandonné, mais il faut lui adjoindre le suivi des coûts engagés (courbe haute), de manière à obtenir un contrôle tout au long du programme, de la construction du coût final du produit. La réflexion prévisionnelle et l'action anticipatrice ne concerne pas que la vision produit. Elle est tout aussi valable pour la vision process, dès lors que celui-ci est susceptible d'être utilisé pour l'élaboration de composants communs à plusieurs produits, voire à plusieurs familles de produits.
La démarche suggérée sur le plan du contrôle des coûts futurs est la même que celle utilisée pour le calcul des coûts actuels ; il s'agit de suivre pas à pas l'élaboration du coût des processus ou des produits futurs. On cherche à étendre la notion de traçabilité à une vision diachronique de la vie de l'entreprise après l'avoir développée dans un cadre synchronique, celui de l'élaboration d'un produit déjà en production.

2. Analyse d'activités et coordination

L'analyse d'activités est susceptible de rendre sa pertinence au calcul des coûts ; peut-elle également faciliter l'adaptation du système budgétaire ? La réponse est affirmative. En mesurant la production de toutes les activités et en établissant partout des liens de causalité entre consommation de ressources et productions, on se donne les moyens d'une budgétisation capable d'épouser la complexité des entreprises. Au-delà de cette amélioration, l'analyse d'activités permet de faire le pont entre la gestion économique et la gestion physique. Dans ce domaine, elle autorise la réintroduction des indicateurs physiques développés par la gestion de production, ou la gestion de la qualité au sein d'un processus global de contrôle. Budgets rénovés et indicateurs physiques débouchent sur une nouvelle gestion de la cohérence adaptée à la complexité de chaque organisation.

2.1. L'adaptation du processus budgétaire

On a vu plus haut que la structure budgétaire repose actuellement (dans le meilleur des cas) sur trois catégories de budgets : ceux dépendant des ventes, ceux des activités de supports et ceux des dépenses engagées qui comprennent principalement les éléments liés aux investissements.
L'analyse d'activités ne modifie pas foncièrement la première catégorie de budget. Dans ce groupe, le facteur causal est bien le volume de produits-services achetés par le client. Le modèle volumique reste justifié tant que l'on reste dans le domaine des consommations actuellement qualifiées de directes. Mais si le budget de vente ou de production intègre des éléments dits indirects, ceux-ci peuvent, désormais, faire l'objet d'un nouveau traitement directement issu de l'analyse d'activités. Pour la clarté des analyses, ce mélange volumique - non volumique ne semble pas souhaitable.
Quelles analyses peut-on faire dans le domaine volumique ? Elles sont au nombre de trois : prix, quantités et composition.

Dans le cadre de l'adaptation de la production à la demande dans un système de production en juste à temps, il est possible d'anticiper l'écart de quantités. Le plan de production prévisionnel envisagé pour l'année est revu tous les mois en fonction de l'amélioration des prévisions. de ventes. Il est alors possible, en s'appuyant sur la relation volumique, de « reprévisionner » le budget de production, d'approvisionnement, de MOD, avant le début de période visée. Cette reprévision permet, dès lors, de mesurer, a priori, l'écart dé quantités lié à l'incertitude qui caractérise les marchés.
En fin de période, si les réalisations diffèrent du budget « reprévisionné », l'analyse permettra de localiser et de mesurer des écarts significatifs car touchant effectivement à l'efficience du processus de production.
Les écarts de prix sont isolés dans le budget d'approvisionnement grâce à l'utilisation d'un coût standard pour la valorisation des consommations.
Mais l'écart entre le budget reprévisionné et les réalisations mérite d'être examiné de plus près. En effet, bien souvent, des modifications de production de dernière minute seront demandées à la production pour améliorer le service à la clientèle ou simplement corriger des erreurs d'appréciation lors de la reprévision.
Il devient alors intéressant d'introduire ces modifications dans l'analyse d'écart. Leur impact, comparé aux réalisations, fournit une appréciation de la flexibilité du système de production. C'est uniquement le solde qui est à qualifier d'écart d'efficience technique.
L'avantage de cette analyse d'écart est de souligner le nouvel objectif des activités à caractère volumique qui est la flexibilité, sans négliger la surveillance de l'efficience au travers de l'écart de rendement.
Le second avantage vient de l'anticipation de l'écart de volume par le biais de la reprévision. L'adaptation des ressources (approvisionnement, main-d'oeuvre, disponibilité des machines, etc.) est géré et non subi au fur et à mesure de l'écoulement de la période avec tous les avantages de l'on peut en tirer annulation de phénomènes de pointe, planification de la maintenance préventive, meilleure gestion de l'effectif, etc.
En définitive, le fait d'isoler les activités volumiques, tout en maintenant le contrôlé de l'efficience du processus technique, permet de mieux le gérer par l'introduction de la mesure d'écart de volume par anticipation et en développant l'apprentissage par un suivi de l'écart de flexibilité.
Dans les activités non volumiques, qui se retrouvent, pour l'essentiel dans les budgets discrétionnaires, le changement est plus profond. Désormais, chaque activité est reliée à une production quantifiée. On va donc demander, lors de la procédure budgétaire, à chaque responsable de prévoir ses besoins en fonction de son niveau d'activité, lequel sera justifié sur le plan quantitatif.
Cette façon de procéder constitue une sorte de BBZ de deuxième génération. En effet, toute demande de ressources se trouve justifiée par la prévision d'une production qui, elle-même, découle de l'organisation et se justifie par le mode de consommation de l'activité, par les produits mis à la disposition de la clientèle.
Dès lors, les discussions budgétaires vont s'en trouver considérablement modifiées. On peut imaginer la fin de navettes budgétaires avec comme impératif 10% en moins partout. Désormais, la réduction des charges dans le secteur des activités indirectes retombe dans le domaine de la gestion et quitte le domaine de l'incantation et des velléités. On a vu plus haut quelles étaient les quatre grandes directions vers lesquelles il faut orienter la réflexion pour obtenir une réduction de coûts. L'action la plus spectaculaire va consister à lutter contre les activités qui ne contribuent pas à la valeur des produits. Bien des situations acquises vont se trouver rapidement mises en cause.
A la traditionnelle recherche d'économies dans les charges directes, se substitue, ou au minimum, s'ajoute, la chasse aux gaspillages au sein des charges indirectes, ce qui va inévitablement heurter les services fonctionnels, la hiérarchie…
Mais il s'agit là d'opérations impliquant un horizon temporel relativement long. A la flexibilité des activités volumiques se substitue, ici, la réactivité, par le biais de la mise en oeuvre d'un processus d'amélioration permanente. Cette réactivité se traduit, sur le plan économique, par des sauts dans le niveau de consommation des ressources réalisé au sein de l'activité. Ce phénomène rend vaine l'analyse instantanée. Seul le suivi de la tendance, sur une période assez longue, permet de voir si l'évolution se fait dans la bonne direction. En termes de suivi budgétaire, des modifications sensibles sont à prévoir.
Au niveau du centre de responsabilité, seule la mesure de l'écart en valeur (absolue et relative) a un sens. Toute analyse du type écart sur budget, sur activité, sur rendement, doit être abandonnée dans la mesure où il n'est pas possible, au niveau du centre de responsabilité, de déterminer un volume de produits ou un volume d'activités homogène.
Toute l'analyse doit descendre au niveau de l'activité. Et à ce stade, il s'agit d'une analyse du type charges directes puisque a été identifiée à ce niveau une production. On peut s'interroger sur la forme à donner à cette analyse : doit-elle être unique, ou différenciée, doit-elle être contrainte par le traitement retenu lors du calcul de coût de ces activités ? Faut-il se contenter d'une analyse du type prix-quantités qui repose implicitement sur l'hypothèse de variabilité des charges dans les activités de support, ou faut-il aller au-delà et procéder à une analyse différenciée des charges fixes et des charges variables ?
Il est difficile de fournir une réponse générale, mais il peut paraître souhaitable de procéder à l'analyse d'écart en classant les charges en fonction de leur comportement et de se contenter du suivi, en valeur ponctuelle et en valeur lissée, du coût moyen de production dans chaque activité. Ce dernier indicateur rappelant en permanence que la distinction charges fixes, charges variables n'est qu'une distinction valable sur la courte période et que sur la durée tout peut et doit devenir variable.

L'apport essentiel de l'analyse d'écart au stade des activités de support en termes d'écart de volume est dans le nouvel éclairage qu'elle donne de l'interdépendance des activités.
La construction du nouveau système de coût a pu être simplifiée parce qu'un nombre restreint de causes (les inducteurs) permet le regroupement dans des centres de coûts de multiples activités. Lors de l'analyse budgétaire, chaque responsable d'activité est amené à corroborer l'existence de ces causes et à les suivre au travers de l'ensemble de l'entreprise. La mise en évidence constante des chaînes d'activités sous influence d'une même cause va conduire à la constitution d'équipes de gestion transversales, soucieuses de coordonner leur action pour mieux maîtriser le facteur déterminant de leur consommation de ressources. En ce sens, l'analyse d'écart au stade des activités participe également au développement d'une nouvelle vision de l'entreprise où l'interdépendance des activités fait place au cloisonnement, où l'amélioration permanente succède au respect des standards budgétaires.
Dans le troisième sous-groupe budgétaire, anciennement consacré aux investissements et au charges engagées, on doit dans l'idéal ne plus retrouver que les investissements. En effet, si toutes les activités ont pu être caractérisées par un facteur explicatif de la consommation de leurs ressources, elles ont toutes été traitées au point précédent. S'il en subsiste, le seul objectif à poursuivre est la réduction de leur importance. Le contrôle budgétaire se réduira donc au calcul d'un écart global.
Par contre, pour le budget d'investissement, on doit souhaiter des innovations. On a déjà souligné l'insuffisance, l'imprécision, la difficulté des analyses prévisionnelles en matière d'investissement. Cela revient à dire que, contrairement aux années passées, on admet, aujourd'hui, que la rentabilité du choix réalisé n'est pas assurée. Ce phénomène nouveau implique une obligation nouvelle, le contrôle a posteriori de la rentabilité. Il s'agit là d'un exercice fondamental pour retrouver une capacité d'anticipation correcte des effets des investissements. Il est sans doute illusoire de penser que l'on retrouvera — si tant est qu'on l'ait jamais eue — une aptitude à prévoir précisément la rentabilité future des investissements, du moins peut-on espérer en tirer une amélioration du processus d'étude des futurs investissements.
Il ne s'agit donc pas de se contenter d'un contrôle des engagements budgétaires, mais ici, comme pour les autres activités, d'analyser, de manière aussi fine que possible, les conséquences de cette cause qu'est l'investissement.

2.2. La place des indicateurs physiques

Comptabilité et contrôle de gestion utilisent, traditionnellement, le langage économique, il peut donc paraître étonnant de consacrer une section à la place des indicateurs physiques. La raison de ce choix est double. D'une part les indicateurs physiques existent et ils ont tendance à se développer dans les vides laissés par le contrôle de gestion économique. D'autre part, l'analyse d'activités en faisant émerger, partout dans l'entreprise, la notion de production (et donc sa mesure en termes physiques) contribue à faire des mesures physiques, des instruments tout aussi généraux que les mesures économiques.
Les indicateurs physiques de performance ont toujours existé, mais leur zone de diffusion était restreinte aux ateliers.
Au-delà, il était nécessaire d'agréger les données et dès lors, le seul mode d'expression utilisable était le langage économique. Ce monopole dans la traduction de la vie de l'entreprise était en cohérence avec, d'une part la forme de l'objectif poursuivi par l'entreprise : le profit, et d'autre part, avec la forme prise par la mesure de la compétitivité : le coût des produits.
On a déjà souvent souligné, qu'en matière de compétitivité, le coût ne suffit plus. Délais, qualité, service, demain caractéristique écologique, constituent autant de facettes de la notion de compétitivité. Or, ces facettes ne se laissent pas ou difficilement saisir par le langage économique. Celui-ci doit, de ce fait, accepter la cohabitation avec d'autres mesures, notamment temporelles. Ce phénomène a été très largement accentué par la prise de conscience de la perte de pertinence des outils traditionnels de calcul économique et tout spécialement de la notion de coût complet. Les innovations, en matière de gestion comme la gestion de production puis la gestion de la qualité, ont alors imposé de nouveaux critères de performance : dans la zone de production et dans la relation avec les clients.
Le territoire du contrôleur de gestion et de son vocabulaire économique se réduit ainsi progressivement aux échelons supérieurs de la hiérarchie, là où la coordination se fait par les budgets, là également où l'on intègre les activités de support.
Or, voici que l'analyse d'activités bouleverse les données du problème, d'une manière quelque peu paradoxale. D'une part, elle restaure la crédibilité du langage économique dans le domaine du calcul des coûts et de la prévision budgétaire, d'autre part, elle installe partout des indicateurs quantitatifs comme support de la relation de causalité entre consommation de ressources et production.
Enfin, elle fait de l'élimination des activités qui ne contribuent pas à la valeur perçue par le client, le premier moyen de réduction des coûts.
Or, l'évaluation économique, au niveau le plus fin, celui de l'activité de base, est-elle nécessaire ? Ne peut-on admettre, sans risque excessif, que le contrôle sur la base de critères physiques soit suffisant ? C'est ce que semblent penser de plus en plus d'entreprises.
Le critère de performance physique a de multiples avantages. Il n'est pas ambigu comme les critères économiques, la comparaison dans le temps et dans l'espace ne nécessite aucun retraitement. Il est directement accessible à la personne

dont il mesure la performance ; ni retraitement, ni boucle d'information ne sont nécessaires. Le feed back est donc immédiat, ce qui, en principe, en augmente l'efficacité.
Les analyses d'écart de performance sont aisées dans la mesure où le critère physique est pur de toute convention.
La variété des critères physiques possibles permet mieux de respecter la loi de la variété requise et donc d'obtenir une maîtrise plus fine du fonctionnement global, tout en étant économe sur le plan du traitement de l'information.
Bien que globalement non agrégeables, les critères de performances physiques, lorsqu'ils sont exprimés dans la même unité, sont additifs. Il devient alors possible de procéder à des mesures de performances consolidées sur un processus, par exemple en termes de durée. De même, dans les activités de process, la qualité se traduit aisément sous la forme d'un rapport entre la matière entrée et le contenu matière des produits sortis et répondant aux normes de qualité. Ce rapport peut être détaillé pour faire apparaître les problèmes de qualité aux différents stades du processus.
Dans les modes de production, de plus en plus automatisés, la mesure du critère de performance peut généralement être intégrée au logiciel de pilotage : horloges, compteurs, comparateurs, etc. Enfin, il faut souligner que l'abandon, au niveau le plus bas de la hiérarchie, de critères économiques, évite quelques pratiques contre-productives liées à la recherche d'optimisations locales.
Par exemple, l'abandon du critère de coût de production minimal et son remplacement par des critères de délais de livraison et de qualité, évitera de faire tourner les machines pour produire pour des stocks inutiles, autorisera la maintenance préventive, conduira à agir simultanément sur les délais et la qualité au lieu d'optimiser sous contrainte.
La recherche de la flexibilité est incompatible, au niveau des activités, avec le calcul économique, car on ne sait pas procéder à ce genre d'évaluations. Il faut donc la traiter par le, biais de critères physiques, lesquels ne sont pas maîtrisés par le contrôle de gestion, mais par les opérateurs. Cela signifie que le contrôle est effectivement décentralisé et que l'autocontrôle, utopie des années 70, prend forme, mais dans le langage des opérationnels et non des fonctionnels du contrôle de gestion. Dans les activités commerciales, la mesure de performance, en termes d'indicateurs physiques, est tout aussi valable. On sait, par exemple, que le taux de fidélisation de la clientèle est un puissant facteur de profitabilité. La mesure de performance correspondante est immédiate et s'exprime sous la forme du taux de clients présents après 1, 2 ou plusieurs années. Le nombre de livraisons non conformes est suffisant pour apprécier la qualité du service expédition. Les conséquences de ces livraisons non conformes seront traquées ailleurs sous d'autres formes, le nombre de factures d'avoir traitées par la comptabilité, le nombre de réclamations clients au téléphone, etc. Il en est de même dans les activités de support où le suivi de production en volume physique (nombre de transactions) doit être complété par des indicateurs de délais et de qualité.
Il semble possible d'avancer que le contrôle de gestion, au niveau des activités, lorsque celles-ci sont homogènes, peut s'exercer par le biais d'indicateurs de performance de nature physique. Lorsque l'activité n'est pas homogène, le suivi de performances doit y être décentralisé au niveau de sous-activités qui, elles, seront homogènes.
Au premier niveau de regroupement, activité complexe ou centre de responsabilité, on devra assurer la coexistence d'indicateurs physiques majeurs et d'indicateurs économiques vraisemblablement d'origine budgétaire.
La construction de tableaux de bord, bien qu'étant de plus en plus synthétiques en remontant vers la direction, doit faire une place notable aux indicateurs physiques qui. traduisent, de manière complémentaire aux informations économiques, les dimensions de la compétitivité de l'entreprise.

2.3. La recherche de la cohérence

A rationalité limitée de la décision, cohérence limitée des indicateurs (et des comportements). La cohérence, si elle n'est pas suffisante, est nécessaire à l'efficacité. On a vu lors de la critique du système comptable actuel que cette cohérence n'était pas assurée par l'évaluation économique des performances locales, les optima locaux étant en contradiction avec l'optimum global.
On vient d'indiquer qu'au stade des activités, la tendance est à la mise en place d'indicateurs physiques rarement agrégeables. Comment, dans ces conditions, obtenir cette cohérence, même limitée, tant nécessaire ? La recherche doit être menée sur deux plans complémentaires : la cohérence horizontale d'indicateurs de natures différentes, et la cohérence verticale d'indicateurs de même nature. L'ensemble doit être pensé dans le temps ; en effet, des contradictions sont salutaires car elles enclenchent des dynamiques d'apprentissage aboutissant à la disparition de la contradiction à moyen terme. L'exemple le plus évident dans ce domaine est la contradiction entre le coût unitaire du produit et la livraison juste à temps de faibles quantités.
Le suivi de l'indicateur délai de livraison et coût unitaire va faire apparaître une contradiction qu'il ne s'agit pas de nier en hiérarchisant les deux objectifs. Bien au contraire, c'est par la tension entre des objectifs apparemment contradictoires que l'entreprise progressera en termes de compétitivité qui est de plus en plus multidimensionnelle.
L'analyse permet de repérer des objectifs intermédiaires qui assurent la liaison entre les deux objectifs apparemment contradictoires. Temps d'inactivité des matières et encours, niveau de stocks d'encours, temps de changement d'outils, constituent trois indicateurs de performance complémentaires dont le suivi permet de rétablir la cohérence entre le coût unitaire des produits livrés en petites séries et le délai de livraison. A délai de livraison stable ou décroissant, la réduction du temps de cycle, du niveau des encours et du temps de changement d'outils assurent une baisse du coût unitaire.

Un autre exemple traditionnel est la contradiction entre les mesures de productivité et le respect des délais. Le fait de livrer à temps les seules quantités demandées peut conduire à des baisses momentanées de productivité mesurée par des rapports comme temps travaillé/temps disponible ou nombre de produits/temps disponible.
La productivité directe se mesure plutôt par temps utilisé/temps théorique nécessaire. Ce ratio attire l'attention sur une dimension supplémentaire de qualité. En effet, si le temps utilisé est supérieur au temps théorique, c'est que vraisemblablement, il a fallu produire plus que la quantité demandée pour obtenir le volume de produits de qualité nécessaire à la satisfaction du client.
Il faut, par ailleurs, veiller à une bonne utilisation du temps « libre » par l'affectation du personnel à d'autres tâches, comme la maintenance, la formation, l'amélioration du processus. Encore faut-il que cette nouvelle gestion du temps se traduise dans les indicateurs de performance et ne soit pas noyée dans le ratio global calculé par rapport à la seule production.
Dans le domaine commercial, la recherche de nouveaux clients doit être complétée par la mesure de durée moyenne de la relation des clients avec l'entreprise. Il est plus rentable de conserver un client que d'en recruter un nouveau. De même, on sait bien que la performance des vendeurs en termes de chiffre d'affaires doit être tempérée par les encaissements générés par ce même chiffre d'affaires.
Il s'agit donc, partout, de réfléchir aux contradictions entre indicateurs, sans forcément chercher à les supprimer, mais plutôt à s'en servir pour augmenter la variété du système de pilotage.
Ces exemples montrent combien la notion de performances locales est délicate à manipuler, et combien dangereuses sont les personnalisations de rémunérations basées sur de tels indicateurs. A un même niveau hiérarchique, la performance dans une activité dépend largement de. sa place dans le processus de production et de la performance d'activités qui la précèdent. C'est donc bien une cohérence globale entre indicateurs locaux qu'il faut rechercher au plan horizontal.
Qu'en est-il sur le plan de la cohérence verticale ? Le problème est ici un problème d'agrégation d'indicateurs de même nature ou susceptible d'être traduits dans une unité commune.
Quelle pondération va-t-on donner, pour reprendre les termes de la pyramide ci-dessus, à la qualité et aux délais pour calculer l'indice de satisfaction du consommateur ? N'est-il pas plus sage de considérer que la satisfaction du consommateur a deux dimensions et qu'il faut les améliorer toutes les deux et non rechercher une hypothétique combinaison optimale. Il devient alors possible d'agréger verticalement les critères unidimensionnels et de réfléchir comme au niveau précédent à la cohérence des indicateurs obtenus. La simplification du système d'information viendra du fait que tous les indicateurs ne vont pas remonter. Par exemple, la longueur du cycle de production synthétisera tous les autre temps ou délais mesurés, le pourcentage de produits ayant la qualité voulue se substitue aux différentes mesures de qualité, etc.
Si la recherche de cohérence entre indicateurs physiques a été correctement menée au niveau le plus bas, les contradictions doivent être réduites à ce niveau. Elles risquent néanmoins de se produire entre les indicateurs financiers et les indicateurs physiques.
Ceci découle du fait que l'expression financière des améliorations traduites dans les critères physiques est décalée. La rentabilité financière risque de baisser dans un premier temps avec l'accentuation de la qualité et le raccourcissement des délais. Ce n'est que sous l'effet d'amélioration de gestion que le coût d'obtention de ces résultats pourra être abaissé et que, parallèlement, la perception de la valeur par le client se traduira par une amélioration du chiffre d'affaires. La résolution des conflits de ce type implique la référence à une stratégie claire et un cheminement qui permet d'accepter les contradictions temporaires.
Pour cela, il faut accepter un changement dans le mode de gestion. On ne gère, ou contrôle pas directement les objectifs généraux de l'organisation. Ceux-ci résultent de l'action, à des niveaux inférieurs, d'une multitude d'acteurs. La tâche primordiale du contrôleur de gestion n'est alors plus de trouver les moyens de mesurer la contribution de chacun au profit global (technique de PCI par exemple). Elle se transforme en une démarche d'opérationnalisation des objectifs généraux, dans des mesures locales de performances qui seront l'expression directe des activités réalisées par chacun. On passe d'une vision dans laquelle on voulait faire de chacun un petit entrepreneur intéressé aux objectifs globaux à une vision où la coordination des performances locales dans le cadre d'une stratégie bien définie devient la tâche essentielle du contrôleur de gestion.
Cela implique un changement considérable dans la fonction. Au lieu d'intégrer, par un langage commun, le langage économique, le contrôleur de gestion d'aujourd'hui doit faire sien le langage de tous les métiers, de tous les modes de régulation, pour les coordonner sans en perdre la richesse, au risque de quelques contradictions.

3. Analyse d'activités et stratégie

Les coûts à base d'activités ont souvent été désignés par le terme de coûts stratégiques, notamment par Kaplan. L'analyse d'activités, en focalisant sur les activités ne contribuant pas à la création de valeur, aura également très rapidement des conséquences sur la structure. Enfin, en substituant à la régulation cybernétique l'apprentissage et l'amélioration permanente, le nouveau contrôle de gestion bouleverse les habitudes et les comportements. On retrouve, ici, la pyramide qui associe stratégie, actions et mesure.

On va reprendre brièvement ces différentes perspectives, en guise de section terminale à cette étude.

3.1. L'analyse d'activités. Enrichissement de l'analyse stratégique

Par un juste retour des choses, l'analyse stratégique qui a été pour beaucoup dans la réflexion sur la définition d'un nouveau système de coût, se trouve aujourd'hui enrichie par ce dernier. On se souvient que dans son analyse de l'avantage concurrentiel, M. Porter fustigeait les comptables incapables d'éclairer correctement les notions de coût des activités principales et des activités de support. Cette incapacité rendait extrêmement difficile la mise en oeuvre concrète de l'analyse de la chaîne de valeur et son utilisation dans la réflexion stratégique.
La mise en oeuvre de l'analyse d'activités sur le plan comptable a abouti à de nouvelles données économiques et en premier lieu, à l'évaluation du volume de production et du coût de production au sein de toutes les activités, quelle que soit leur nature. Le concept d'avantage concurrentiel devient alors opérationnel au niveau de l'activité. C'est par rapport à la recherche de cet avantage concurrentiel, au stade des activités, que les diverses catégories de mesures pour la réduction des coûts ont été étudiées chapitre V.1.
Dans la même optique, on peut reprendre l'analyse de Bromwich qui tente de relier l'analyse d'activités à l'adjonction d'un attribut (porteur de valeur) au produit. L'analyse d'activité et maîtrise de la valeur apparaissent ainsi comme inséparables.
La réflexion stratégique comme projet sur l'environnement s'enrichit ainsi d'outils pertinents pour le couplage de cette vision externe de la stratégie, à une vision interne reposant sur le pilotage des activités. Il semble qu'une nouvelle ère de l'analyse stratégique s'ouvre. La stratégie a d'abord été l'adéquation à l'environnement, par le biais de l'analyse forces et des faiblesses. L'analyse s'est ensuite affinée pour intégrer la notion de courbe de vie du produit, ce qui a abouti à la notion de stratégie de portefeuille. Mais, là encore, c'est l'environnement qui est le facteur dominant dans l'analyse. Les facteurs internes commencent à prendre de l'importance avec l'introduction de la courbe d'expérience dans le débat. Cela n'exclut évidemment pas la continuation de l'analyse de l'environnement, mais, désormais, on envisage la définition de stratégie sur la base de facteurs internes.
L'analyse d'activités offre la possibilité de généraliser la démarche initiée par l'analyse de la courbe d'expérience. C'est à cette condition, en effet, que l'on peut parler de véritable projet stratégique. C'est après avoir localisé ou décidé de développer un ou plusieurs avantages compétitifs en termes d'activités que l'entreprise va proposer ceux-ci au marché, sous la forme de produits dotés des attributs attendus par la clientèle.
En ce sens, on peut dire que l'analyse d'activité complète et modifie le processus de réflexion stratégique. Au portefeuille de produits s'ajoute, ou quelquefois se substitue, un portefeuille d'activités.
Au-delà de cet aspect, on peut s'interroger sur le caractère plus ou moins stratégique du coût complet à base d'activités. La question est controversée. Le débat a été ouvert dès le premier numéro de la nouvelle revue de recherche en comptabilité de gestion américaine en 1989. Le coût stratégique est-il différent des autres coûts par nature, ou simplement par destination ? La question est moins simple qu'il n'y paraît, car elle renvoie à la définition de la stratégie. On peut en effet penser, qu'à une vision de la stratégie implantation, il faudrait faire correspondre des méthodes d'évaluations spécifiques, alors qu'une vision de stratégie émergente se contenterait des calculs de coûts quotidiens. C'est implicitement ce point de vue qui est adopté par Kaplan et Cooper ,en partant de la constatation que le coût de revient complet est déterminant dans la mise en marché ou le retrait des produits. Or, ces décisions ponctuelles accumulées déterminent l'offre de l'entreprise, le portefeuille de produits. C'est donc l'utilisation qui confère au coût son caractère stratégique.
Pour Shank, il semble que ce soit la recherche des déterminants à long terme qui constituent l'armature de l'analyse de coût stratégique. Il n'est plus alors question de coûts de produits, mais de coûts engendrés par dés options stratégiques. Sur la base de travaux de l'économie industrielle, Shank en liste 5 : la taille, le degré d'intégration, l'expérience, la technologie et la complexité. Ces 5 choix stratégiques sont la source des coûts de production et de leur comportement. Or, peu d'analyses les prennent explicitement en compte. On peut, toutefois, citer des travaux portant sur l'une ou l'autre de ces dimensions. L'analyse de coût volumique, capable de traiter les problèmes liés à la taille, la courbe d'expérience, et dans une certaine mesure les coûts à base d'activités pour la complexité. Mais on ne dispose pas de grilles d'analyse permettant de prendre en considération simultanément ces choix. C'est un des objectifs que doit se fixer l'analyse stratégique des coûts.
Au-delà de ces déterminants structurels, les coûts constatés à un moment donné sont également influencés par des paramètres d'exécution : l'implication du personnel, la qualité, le taux d'utilisation des facteurs, l'efficience, la conception des produits et les liens avec les clients et les fournisseurs. Ces déterminants sont aisés à associer aux mesures de performance qui ont été évoquées précédemment, et on peut dire, d'une manière générale, que pour ces facteurs, la règle du « toujours plus » est favorable à l'entreprise. Par contre, aucune réponse automatique n'est valable pour les facteurs structurels. Plus de complexité n'est pas forcément désirable, ni plus d'intégration, etc.
Sans vouloir prétendre tout résoudre par l'analyse d'activités, on peut, néanmoins, avancer qu'en autorisant plusieurs vues de l'entreprise à partir d'une analyse fine, cette méthode permet d'éclairer l'impact des facteurs structurels sur les coûts et de piloter au mieux les facteurs d'exécution. C'est en raison de ce potentiel qu'elle peut être associée à la notion d'analyse stratégique de coût.

3.2. Analyse d'activités et structure

L'analyse d'activité va avoir une double influence sur la structure de l'entreprise. Elle va agir sur la longueur de la ligne hiérarchique et sur le nombre d'activités réalisées.
L'action sur la variété des activités découle des deux types d'actions qui peuvent être menées en matière de réduction des coûts, à partir de l'analyse d'activités. La première source d'amélioration des performances se trouve dans l'élimination des activités ne contribuant pas à la valeur perçue par le client. Cela va modifier la configuration des activités. La suppression des manutentions inutiles par un regroupement en série d'un certain nombre de tâches est le type même de décision qui modifie la structure de l'entreprise.
Comme ce genre de décision met en jeu à la fois des hommes et des moyens importants, les transformations vont être graduelles. Là encore, on constate que l'équilibre et sa stabilité qui sont considérés comme normaux par la théorie de la firme, deviennent exceptionnels. La structure s'adapte en permanence au fur et à mesure que les hommes mettent en oeuvre de nouvelles organisations, de nouveaux modes de communications, de nouveaux modes de production. L'évolution permanente de la structure traduit les progrès de l'entreprise par apprentissage et adaptation progressive.
On peut voir se dessiner un double mouvement d'ajustement entre la structure des produits et la structure d'activités. Sur la base des coûts de revient élaborés à partir de l'analyse d'activités, on assistera à un ajustement de l'offre de l'entreprise en termes de produits, de manière à valoriser, au mieux, les ressources de l'entreprise.
Si la courbe qui précède se vérifie effectivement dans la majeure partie des entreprises, on peut penser que les-gestionnaires vont tenter, une fois la courbe connue, de limiter la déperdition de profit, par la réduction du nombre de références offertes. On peut, sans risque, prédire une influence directe du nouveau système de coût sur la structure de l'offre de produits par l'entreprise.
Mais, simultanément, l'analyse, par processus ou programme, va montrer que certaines activités grèvent anormalement le coût de revient de certains produits qui sont jugés stratégiques par la direction. On verra alors se développer une action sur la structure d'activités, pour le maintien de ces produits dans une plage de coûts compétitifs. Cette action peut aller de l'élimination au partage, en passant par l'externalisation. Quelle que soit cette forme, il en résulte une modification de la structure d'activités.
Ce schéma montre comment peut et doit naître une boucle d'apprentissage au sein de l'entreprise, apprentissage qui débouche sur l'amélioration permanente des performances, que celles-ci soient évaluées face au marché ou au sein des activités.
Une deuxième répercussion de l'analyse d'activités sur la structure est visible sur la ligne hiérarchique. Sa longueur tend à se réduire. Plus la centralisation est grande, et plus on génère d'échelons hiérarchiques car une personne n'a qu'une capacité limitée de commandement. La coordination de 7-10 personnes, isolées dans un centre de coût, à l'intérieur d'un centre de responsabilité, suffit à générer un poste d'encadrement, et donc un niveau hiérarchique. Les nouvelles méthodes de gestion de la production, comme la recherche de la qualité font évoluer le mode de régulation au sein de l'entreprise. La régulation se fait désormais au sein d'équipes qui réunissent du personnel appartenant à des centres de responsabilité différents, mais intervenant sur le même flux ou sur des processus liés. La coordination horizontale, entre pairs, est plus rapide, plus souple et donc plus efficace que la coordination verticale. Il en résulte une diminution rapide du besoin de ce type de coordination. Il devient alors possible, à une même personne, de couvrir un champ de responsabilités beaucoup large. Ce mécanisme est aisé à illustrer sur le plan arithmétique.
L'analyse d'activités n'est pas directement en cause dans ce mécanisme, mais elle l'amplifie indirectement. L'amélioration de la qualité passe par l'autocontrôle, et sa validation par l'opérateur suivant. La recherche de la fluidité conduit également à organiser la concertation au niveau opérationnel et non entre échelons hiérarchiques. Ce double mouvement ne se traduit pas automatiquement dans la structure, faute d'instrument d'analyse des charges indirectes. Par contre, si on mène conjointement une analyse d'activités, il apparaîtra immédiatement qu'un certain nombre de ressources, utilisées dans la ligne hiérarchique, sont devenues improductives. Elles seront alors réaffectées ou éliminées dans le cadre de la recherche permanente de meilleures performances.
Enfin, il semble que l'on puisse également accorder un rôle non négligeable à la démarche d'analyse d'activités dans le processus de recentrage qui marque nombre de stratégies d'entreprises depuis quelques années. Là encore, l'analyse d'activités agit plus comme un accélérateur ou un facilitateur que comme cause initiale. Le recentrage sur le métier vient d'une prise de conscience intuitive de déséconomies d'intégration, de déséconomies de champ, de coût de complexité, de difficultés de coordinations, etc. Le pilotage du recentrage est facilité et il s'en trouve donc accéléré, par la mise à disposition des directions d'outils d'évaluation des effets pervers cités plus haut et qui se traduisent par un gonflement considérable des charges indirectes. En aidant à la maîtrise de celles-ci, l'analyse d'activités fait évoluer la structure dans deux directions. D'une part, elle favorise une plus grande simplicité, par l'élimination de tous les facteurs sources de transactions et donc d'activités n'apportant pas de valeur au client, d'autre part, elle pousse à l'externalisation de toutes les activités qui ne sont pas le siège d'avantages compétitifs pour la firme. Ce double mouvement d'élimination des activités non contributives à la valeur, ou non spécifiques (appel au partenariat), et la concentration sur les activités porteuses d'avantages concurrentiels conduisent progressivement à des unités spécialisées. Comme on le voit à travers ces dernières remarques, l'analyse d'activités vient accompagner et renforcer des mouvements déjà

existants (qualité, délais, recentrage), en fournissant un support à l'évaluation économique des décisions à prendre pour progresser dans ces domaines.

3.3. Analyse d'activités et management des ressources humaines

C'est aujourd'hui un lieu commun de répéter qu'il n'est de richesses que d'hommes, mais entre le discours et la pratique, il existe encore une marge considérable. Dans ce domaine là également, l'analyse d'activités permet d'avancer dans la bonne direction en renouvelant la mesure de performance et en soulignant les effets bénéfiques de l'apprentissage.
Les mesures de performances issues du système actuel de calcul de coût ou se référant à la même logique ont des effets contreproductifs directs ou engendrent des stratégies d'acteurs qui dénaturent l'objectif initialement recherché. Toute mesure se référant à la productivité du facteur travail, mesurée par le rapport entre une production et un temps de travail, débouche inévitablement sur la constitution de stocks, sur des problèmes de qualité, sur des problèmes d'arrêts de machines, faute de maintenance préventive, etc. Il en est de même lorsque la performance locale s'exprime sous la forme d'un coût unitaire de production. Ces effets pervers sont souvent amplifiés par la stratégie des acteurs qui négocient la définition de la méthode de mesure de performance. On connaît le cas d'entreprises où la reprise des pièces défectueuses n'était pas exclue de la définition de la production, ce qui ne pouvait qu'encourager la production de mauvaise qualité. II en est de même lorsque le temps de panne des machines est exclu du temps de travail potentiel, ou que, d'une manière générale, il n'y a pas stabilité des définitions des éléments à prendre en compte d'un mois sur l'autre.
Globalement, on peut dire qu'à l'image du système comptable, le système de mesure de performance pèche par deux côtés : par la contradiction entre les mesures locales et les objectifs centraux, et par l'assimilation trop fréquente de la performance à l'accroissement du volume.
Dès lors que l'on admet que la compétitivité n'est pas seulement affaire de volume mais aussi de qualité, de délais, d'innovations, d'images, etc. on doit rechercher un système interne de mesures de performance qui soit également multidimensionnel. On ne peut dissocier le volume de la qualité des composants. Par contre, on évitera toute incitation à la production pour les stocks en mesurant l'adéquation entre la production réalisée et la production demandée, sans référence à un quelconque taux d'activité, que ce soit d'hommes ou des machines. Dès lors, il n'est plus utile de consacrer des ressources considérables à la surveillance de la main d'oeuvre directe. On lui demande de fournir le volume demandé, dans la qualité désirée, juste à temps. Mais en application du paradoxe du contrôle hiérarchique, on lui laisse la liberté d'organisation sous la contrainte de cet objectif multidimensionnel. Par contre, il est intéressant de suivre les occupations du personnel lorsqu'il ne produit pas, afin d'exploiter au mieux ce temps libre, notamment dans la perspective de l'apprentissage permanent, clé de l'amélioration des performances.
L'analyse des activités en termes de contribution à la valeur perçue par le client va également conduire à reconsidérer certaines activités et par là même, les éventuelles mesures de performances associées. La mise en évidence d'interdépendances, lors de la constitution des centres de regroupement, va également faciliter la réflexion sur les contradictions éventuelles qui peuvent exister entre des mesures de performance réalisées dans des activités fortement dépendantes.
Enfin, le fait de substituer au contrôle, a posteriori, par un tiers, le contrôle immédiat par l'opérateur lui-même, favorise, comme on l'a vu plus haut, l'émergence de nouvelles mesures de performances, sous forme d'indicateurs physiques. C'est donc à une remise en cause très large du système de mesure de performances que l'on assiste, en liaison avec la remise en cause du système de coûts. Si la reconstruction des deux s'effectue à partir de l'analyse d'activités, ils n'en prennent pas moins des formes spécifiques. Le système de mesure des performances, et ceci, quel que soit le niveau hiérarchique, est là pour orienter l'action, par le biais du mécanisme bien connu du feed-back. Cela vent dire que la forme de la mesure de performance doit être adaptée à chaque acteur en fonction de son activité, mais également de son niveau hiérarchique. Dès lors, il est évident qu'il ne peut pas y avoir coïncidence entre le système de coûts et ,le système de mesure de performances.
On peut dire, dans une large mesure, que le système de coût reflète dans le langage économique, les résultats obtenus du système de mesure de performances en matière de gestion des activités. Ce n'est qu'au niveau le plus haut de la hiérarchie que les deux systèmes se rejoignent. Enfin, il faut souligner une nouvelle fois que la condition nécessaire à la compétitivité est la recherche permanente de cohérence. Comme par ailleurs les entreprises sont immergées dans un environnement instable et incertain, la cohérence n'est jamais acquise. Elle se gagne en permanence par un processus sans fin d'adaptation. Cela signifie qu'en termes de mesure de performances, il faut également savoir s'adapter en recherchant constamment l'incitation à la flexibilité (adaptation de court terme) dans le respect de sa stratégie (adaptation à long terme). C'est donc vers un système de mesure de performances complexe et changeant que l'on doit évoluer.

Corpus analyse textuelle :

La méthode UVA

Du coût du travail au coût d'une facture

Le coût du travail est un élément déterminant dans la vie de l'entreprise. L'homme travaille pour gagner de l'argent et la somme des salaires et des charges est fréquemment l'élément le plus important des dépenses de l'entreprise, en dehors de ses achats.
Nous constatons que la comptabilité analytique, née vers la fin des années 20, a pour objectifs:
- de calculer des taux par unité d'oeuvre qui sont le plus souvent des heures de main d'oeuvre directe ou des heures-machine,
- de déterminer ensuite le coût de revient des produits, depuis des coûts directs jusqu'à des coûts complets, suivant une méthode choisie par l'entreprise.
Pour une société ayant en moyenne 40 % d'achats et 60 % d'autres dépenses, cette technique était satisfaisante il y a un demi-siècle, car dans ces 60 % il y avait une large prépondérance des salaires ouvriers. De plus, les investissements étaient relativement peu importants.
L'heure de main d'oeuvre et le coût de fabrication du produit étaient significatifs.
Aujourd'hui, la même entreprise, qui a 40 % d'achats, constate que les 60 % restant sont constitués de dépenses très différentes dues:
- à l'automatisation des moyens de production,
- à l'apparition et au développement de nouvelles fonctions, nécessaires à la conception, l'industrialisation, la production et la vente dans un marché concurrentiel où la qualité, la diversité, la flexibilité sont devenues déterminantes.
La comptabilité analytique est devenue de plus en plus complexe et les derniers perfectionnements conduisent à analyser les activités afin d'améliorer la précision des coûts des produits.
Nous sommes maintenant certains d'être arrivés à un tournant du besoin des entreprises en termes de gestion.
En effet, lorsque l'on a des centaines de produits, de clients, de postes de travail et que le bénéfice est de 4, 5 ou 6 % par an, il est évident que l'entreprise n'a pas gagné de l'argent sur toutes ses ventes.
Tant que toutes les entreprises sont à égalité, c'est-à-dire qu'elles utilisent toutes des systèmes de gestion similaires, elles ont toutes des chances identiques.
Mais si l'on suppose qu'une entreprise soit capable de connaître, pour chacune des centaines ou des milliers de factures qu'elle émet chaque année, le bénéfice (ou la perte) exact; l'analyse dont elle sera capable par marché, par région, par montant facturé, par représentant, par client, par canal distributeur etc constituera un atout concurrentiel énorme par rapport à l'entreprise qui utilise un coefficient de 30, 50... voire 200 %, pour couvrir ses charges de structure.
La première étant beaucoup mieux armée pour prendre ses décisions dans le domaine des produits, des clients, des investissements, des prix, de la distribution, la seconde est condamnée à terme.
Il ne suffit plus aujourd'hui de connaître le coût d'un produit, il faut connaître le coût d'une commande ou d'une livraison, correspondant à une facture précise.
La somme des factures annuelles donne le chiffre d'affaires.
Le somme des coûts de ces factures doit donner les dépenses d'exploitation.
Le coût d'une facture est constitué du coût des produits et du coût du client.
En dehors des achats liés aux produits ou aux clients, tels que matières premières, pièces et sous-ensembles achetés, transports sur ventes, comment répartir sur une facture la somme des efforts réalisés pour concevoir, industrialiser, fabriquer les produits, prospecter, enregistrer et traiter les commandes, livrer et facturer les clients ?
Nous avons créé une méthode fondée sur une seule et unique unité d'oeuvre pour toute l'entreprise, qui permet de mesurer toute la valeur ajoutée nécessaire à la réalisation d'une facture.
La valeur ajoutée est composée de la gamme-produits d'une part et de la gamme-client d'autre part. La méthode UP, que nous utilisons depuis 1975, a évolué progressivement vers cet objectif de mesure des efforts déployés par toutes les fonctions de l'entreprise et qui aboutissent à la vente de produits satisfaisant la clientèle. Encore faut-il que cette vente soit profitable.
Partant du constat que seule une entreprise fabriquant un seul produit arrivait à en cerner les coûts, nous avons développé un outil qui permet de transformer chaque société en une entreprise mono-produit.
Notre technique est fondée sur l'analyse de toutes les opérations nécessaires pour concevoir et fabriquer les produits, d'une part, pour vendre à des clients, d'autre part. Chaque opération est exprimée en UP (Unités de production) et l'analyse des gammes-produits et des gammes-clients permet de déterminer le total de la valeur ajoutée dépensée pour une facture, en additionnant les: unités d'étude, unités d'ordonnancement, unités de fabrication, unités de commande, unités logistiques...
Toutes les factures étant exprimées dans une seule unité d'oeuvre, la mesure de la valeur ajoutée totale de l'entreprise devient extrêmement simple et le coût de l'UP est donné par une division: coût de l'UP = dépenses d'exploitation / nombre d'UP. Évidemment, l'approche méthodologique est totalement différente des méthodes de comptabilité analytique et il faut s'imprégner des principes et des étapes dans la mise en place de la méthode UP pour comprendre sa simplicité d'utilisation.
Les applications de la méthode UP dans différentes industries permettent de mettre en avant ses avantages principaux :

- la méthode UP est un langage commun entre toutes les fonctions de l'entreprise,
- la valeur ajoutée totale est mesurée chaque jour à partir des ventes effectuées (et facturées), le résultat comptable de chaque vente est connu avec précision,
- l'analyse de la constitution du résultat des ventes permet des décisions stratégiques appuyées sur des chiffres exacts,
- les simulations sont extrêmement simples,
- la méthode UP fournit des indicateurs de performance et des tableaux de bord.

Ainsi, la méthode UP permet de connaître l'impact du coût du travail de tous les membres du personnel de l'entreprise sur la finalité de celles-ci, c'est-à-dire la vente de produits à des clients.
Et il ne faut pas oublier que dans l'actuel contexte de guerre économique mondiale, qui n'a aucune raison de s'arrêter, seules les entreprises les plus performantes pourront assurer leur pérennité et leur développement.
A des époques différentes, les entreprises des États-unis et du Japon ont pris un avantage sur leurs concurrents étrangers parce qu'elles étaient en avance dans des domaines tels que la productivité, la technologie, la gestion de production en juste à temps.
Bientôt la bataille se jouera avec la maîtrise d'un système de gestion simple, économique et précis, compris et utilisé dans tous les secteurs et par toute la hiérarchie de l'entreprise.

La «méthode UVA» permet de gérer une entreprise sans comptabilité analytique.
Comment calculer le coût de chaque facture

Comment savoir si l'entreprise gagne ou perd de l'argent sur telle ou telle vente ? Pour répondre à cette question, pourtant essentielle, les méthodes comptables traditionnelles apparaissent singulièrement dépourvues. Afin de connaître le coût réel d'une facture, il convient d'analyser de manière précise les différents frais occasionnés par le produit, mais aussi ceux spécifiques à chaque client. Telle est la base de la «méthode UP», proposée par le cabinet LIA.

Savez-vous que la très grande majorité des entreprises françaises de production, toutes tailles et toutes activités confondues, réalisent un résultat d'exploitation inférieur à 5 % de leur chiffre d'affaires? Lorsque l'on sait la grande approximation avec laquelle sont calculés les coûts de revient des produits, et le peu d'importance que l'on accorde généralement aux écarts de toutes sortes qui distinguent certains clients de certains autres, il apparaît évident qu'une entreprise dont le résultat d'exploitation est faible (et, a fortiori, négatif) établit, à longueur d'année, des factures sur lesquelles elle perd de l'argent.
En effet, si son chiffre d'affaires est la somme de toutes les facturations de l'exercice, son résultat n'est-il pas la somme algébrique des résultats dont chaque facture, prise individuellement, est génératrice? Or, à ce jour, aucun mode de gestion, aucun «indicateur», ne permet d'informer les responsables du niveau de gain ou de perte engendré par telle facture, résultant de la livraison, à telles conditions, de tel produit, à tel client.
Non seulement aucune méthode ne permet de déterminer ce résultat, facture par facture, mais le simple fait d'en aborder l'éventualité déclenche, à coup sûr, l'aimable sourire que l'on accorde aux utopistes.

Les limites des systèmes comptables

L'explication de ce phénomène est simple: la gestion des entreprises est toujours régie par l'exploitation d'une comptabilité analytique, née dans les années 20, et normalisée en France depuis une cinquantaine d'années.
Cette logique, assez simpliste, est héritée de la structure que présentaient les entreprises industrielles au début du siècle: avec seulement un patron, une secrétaire, un responsable commercial et un chef d'atelier comme personnel «improductif», la quasi-totalité des salariés était directement affectée à la fabrication.
De plus, la concurrence n'était pas aussi exacerbée qu'aujourd'hui, et les marges souvent plus importantes. Tout cela a fait que, longtemps, le calcul d'un taux horaire de fabrication a suffi pour analyser les coûts.
Progressivement, avec la diversification des activités au sein des entreprises, il est apparu nécessaire de raisonner en termes de «sections homogènes» pour répartir les charges de manière appropriée. Les systèmes comptables sont devenus de plus en plus sophistiqués, mais cette complexité a pu être masquée grâce à une informatisation généralisée.
Certes, la comptabilité analytique constitue un excellent outil dans bien des domaines, mais elle trouve ses limites dans le fait qu'elle n'a jamais été capable de fournir ce que l'on pourrait appeler un «indicateur permanent de rentabilité».
Bien que chaque entreprise dispose d'une méthode spécifique, en termes de calcul du coût de revient, on rencontre toujours sensiblement les mêmes schémas:
- une comptabilité générale sûre;
- des coûts de matières et de produits achetés, entrant dans les produits finis, souvent bien cernés;
- des coûts de valeur ajoutée par la main-d'oeuvre directe également bien cernés, car les salaires et les temps de production sont surveillés, contrôlés et connus avec une certaine précision.

Mais, à ce stade, on commence à entrer dans le domaine de l'approximation. En effet, bien que personne ne conteste que, pour un produit, il n'y a, a priori, aucune proportionnalité entre le temps de main-d'oeuvre directe que nécessite sa

fabrication et sa «consommation en services auxiliaires de production», de nombreux coûts, censés être engendrés par cette production, sont répartis selon des clés plus ou moins arbitraires et approximatives sur les taux horaires de main-d'oeuvre directe: main-d'oeuvre indirecte, encadrement, planning-ordonnancement-lancement, méthodes, contrôle, entretien, outillage, recherche et développement, bureau d'études, services administratifs, services généraux, etc.
Ceci a pour effet de multiplier par trois, quatre ou cinq - si ce n'est davantage - la valeur ajoutée par la main-d'oeuvre directe sans que l'on ait pris en considération l'influence réelle de tel paramètre, sur telle opération, entrant dans tel produit.
On déterminera alors le coût de production du produit, auquel il n'y aura plus qu'à ajouter, pour avoir son coût total, les frais de commercialisation et de gestion. Pour ce faire, une fois encore, on pratiquera de façon globale en appliquant un coefficient (1,4 ou 1,6 ou 1,8, peu importe) au coût de production. Le coût complet ainsi obtenu servira de référence à chaque vente. On vendra à 5%, 10% ou 20% au-dessus de cette référence, quelquefois au-dessous, «pour des raisons commerciales».
Quant au résultat comptable des centaines ou des milliers de ventes de l'entreprise, il faudra attendre plusieurs semaines après la fin de l'exercice pour le découvrir, parfois avec stupeur.

Un changement de logique s' impose

Dans les approches traditionnelles du prix de revient, basées sur les systèmes comptables, il est donc inconcevable de vouloir attribuer à chaque facture son propre résultat. Ce constat a toujours été vrai, mais il revêt, depuis plusieurs années, une acuité particulière. D'abord, parce que la concurrence s'est accrue sur le plan international, et que les marges de manoeuvre - sinon les marges tout court - sont beaucoup plus étroites.
Mais aussi, et surtout, parce que la part de la fabrication dans le prix de revient d'un produit n'a cessé de diminuer: de ce fait, on arrive à n'analyser de manière précise et fiable que 30 % à 40 % de la formation de valeur ajoutée.
Aussi, depuis plusieurs années, de nombreuses voix s'élèvent pour insister sur la nécessité de nouvelles approches dans l'analyse des prix de revient. Certaines méthodes ont été mises en oeuvre aux États-unis; d'autres modèles sont nés des travaux de spécialistes français. Pour sa part, le cabinet LIA (Les ingénieurs associés) a construit, à partir de 1975, une méthode originale, baptisée «méthode UP», dont nous allons ici exposer les principes et les modalités de mise en oeuvre.
Le point de départ, c'est de considérer que la seule finalité de l'entreprise consiste, en fin de compte, à encaisser les factures des clients. Tant que cet encaissement n'a pas eu lieu, le processus industriel et commercial engagé reste déficitaire. Son but, précisément, est de le rendre bénéficiaire. Mais comment être certain qu'il en a bien été ainsi ? Comment savoir si telle facturation, que l'on vient d'encaisser, est inférieure ou supérieure (et de combien) aux coûts qu'elle a représentés ?
Or, une facturation, c'est le résultat de la vente d'un ou plusieurs produits, qu'il a fallu concevoir, développer, fabriquer, stocker... à un client, qu'il a fallu démarcher, informer, convaincre, livrer, facturer... Nous classons donc toutes les charges qui constituent la valeur ajoutée par l'entreprise en trois catégories.
1) Les frais imputables aux produits: coûts de fabrication, de stockage, de l'industrialisation et des méthodes, frais de marketing, de R&D, comptabilité fournisseurs.
2) Les frais imputables aux clients: direction commerciale, administration des ventes, livraison, facturation, comptabilité clients.
3) Les frais non imputables: ce sont les coûts de direction et de comptabilité générales, qui doivent, dans tous les cas, ne représenter qu'un très faible pourcentage de la totalité des frais.
Ce travail préalable permet ensuite de définir: une gamme par produit, afin de déterminer ce qu'ont coûté sa conception, sa fabrication, son stockage; et une gamme par client, qui permet, de la même manière, d'établir un coût de prospection, d'information, de livraison.
On arrive ainsi à connaître: ce que coûte vraiment le produit, auquel a été imputé avec rigueur tout ce qui pouvait l'être (et pas seulement ses coûts de fabrication); ce que coûte vraiment chaque client, car, surtout lorsque les marges sont étroites, la vente d'un même produit, au même prix, à deux clients différents, peut être bénéficiaire dans un cas et déficitaire dans l'autre. Et ceci pour de simples raisons de coûts des visites et des transports, de conditions de paiement ou de remises.
Ceci étant établi, il reste à l'exploiter. Par les méthodes traditionnelles de répartition des frais sur des sections dites «homogènes», c'est impensable. D'abord, parce que ces méthodes manquent de rigueur et fournissent des coûts de revient beaucoup trop approximatifs pour l'utilisation que l'on veut en faire; ensuite, parce qu'elles nécessiteraient de tels investissements en moyens et en compétences que le système perdrait une grande partie de son intérêt. Pour appliquer leur concept, Les ingénieurs associés ont donc recours à la méthode des unités de production ou «méthode UP».

Les cinq principes de la «méthode UP»

La «méthode UP» présente cinq caractéristiques originales.

1) Elle ignore la notion de marge par vente au profit de la notion de résultat. Elle considère, en effet, que la marge, c'est-à-dire la différence entre le prix de vente et le coût de revient du produit vendu, est un indicateur beaucoup trop vague, car il ne prend pas en compte ce qu'a coûté la vente elle-même, depuis les visites rendues au client jusqu'à l'encaissement du règlement de sa facture.
2) Pour déterminer le coût de revient des produits, elle analyse, avec une grande précision, non seulement leur fabrication (dont les «gammes» existent depuis longtemps), mais aussi toutes les activités qui y concourent (achats, R&D, méthodes, ordonnancement, comptabilité fournisseurs), et, plus généralement, tout ce qui contribue au coût du produit.
3) Pour déterminer le coût de revient des ventes, elle analyse, avec la même précision, les activités commerciales caractéristiques de chaque vente, mais indépendantes du produit: prospection du client, concerné, enregistrement de la commande, expédition, livraison, facturation, encaissement.
4) Elle exprime la valeur ajoutée par tous les postes de travail, les ateliers, les activités (administratives, commerciales, etc.) et les sites à l'aide d'une seule unité d'oeuvre: l'«UP». La création de cette unité d'oeuvre permet d'additionner les efforts des hommes et ceux des machines, dans tous les services. Et, finalement, de raisonner sur l'entreprise comme si elle ne fabriquait qu'un seul produit qui ne serait vendu qu'à un seul client.
5) Elle ne fait appel qu'à une seule comptabilité (la comptabilité générale), évitant ainsi de recourir à la comptabilité analytique. Elle présente donc l'énorme avantage d'être particulièrement simple et économique à utiliser. Si sa mise en place nécessite un certain savoir-faire et une formation spécifique, sa complexité, le volume de travail qu'elle représente et son coût restent bien inférieurs à ceux que nécessite la mise en place de n'importe quel système de comptabilité analytique.

Première étape: comment calculer les unités de fabrication

La mise en place de la «méthode UP» se déroule en deux étapes: l'analyse de la fabrication, qui repose sur la création d'unités de fabrication (UF) ; et l'analyse des activités administratives et commerciales, qui passe par la création d'unités administratives (UA). Au bout du compte, la valeur ajoutée totale produite par l'entreprise, exprimée en UP (unités de production), s'obtient en faisant la somme des UF et des UA, selon la formule:
UP = UF + UA.
Le calcul des unités de fabrication suppose de suivre un processus en dix points.
1. Identifier les opérations de production. Il s'agit de recenser les différentes possibilités d'utiliser une même machine, un même poste de travail ou un même ensemble de machines. Pour l'entreprise Delaporte (voir l'encadré «Delaporte ou comment tirer la couverture à soi»), pas moins de 27 opérations distinctes ont ainsi été identifiées pour l'activité «couvertures» et 11 pour l'activité «enduction».
2. Calculer les indices des opérations. L'indice de chaque opération est fourni, sans arbitraire, en calculant la somme des frais imputables déterminés par l'analyse technique (main-d'oeuvre directe + main-d'oeuvre indirecte + encadrement + amortissement + entretien + consommables + frais à la surface + frais à la valeur).
3. Établir des gammes de fabrication. Chaque article fait l'objet d'une «gamme», qui est la somme des opérations nécessaires à la fabrication. Dans le cas de l'entreprise Delaporte, 34 gammes ont été déterminées pour l'activité «couvertures» et 36 pour l'activité «enduction».
4. Choisir un article de base. C'est l'étalon représentatif de l'activité. Il est parfaitement défini sur les plans technique et physique. Son indice est calculé en faisant la somme des indices des opérations précédemment définies. Par définition, il représente l'effort nécessaire pour fabriquer un article de base, soit une unité de fabrication (UF).
5. Calculer les constantes des opérations. Pour chaque opération, on affecte une constante, qui est le rapport de son indice à l'indice de base (constante UF de l'opération 1 = indice de l'opération 1 / indice de base). A partir de ce moment, tous les calculs sont déconnectés de la monnaie: ces constantes ne varieront plus tant que les conditions techniques de fabrication ne changeront pas.
6. Calculer les équivalents UF par article. Chaque gamme-article est alors chiffrée en UF.
7. Mesurer la production en UF. Le nombre d'UF s'obtient en multipliant le nombre d'articles par les équivalents UF. Désormais, les UF des différents produits peuvent être additionnées et l'on peut connaître chaque jour le niveau de leur production, soit globalement, soit à la sortie de chaque section. L'entreprise peut également fixer des objectifs aux ateliers, en fonction de la capacité de production, et 'ainsi contrôler le rendement au jour le jour.
8. Calculer le coût de l'UF. Le coût de l'UF est calculé en faisant le rapport de toutes les dépenses enregistrées par la comptabilité sur le nombre d'UF fabriquées. Ce coût est valable pour tous les articles, comme si l'entreprise ne fabriquait qu'un seul produit. Ce qui apporte, naturellement, une grande simplification de calcul.
9. Calculer le prix de revient par article. Pour calculer le prix de revient d'un article, on part du coût des matières premières, et l'on y ajoute le produit du coût UF par le nombre d'UF de l'article en question.
PR = MP + (coût UF x nbre UF de l'article).
10. Calculer le prix de revient standard des articles. Dans ce cas, le nombre d'UF pris en compte sur une période donnée est celui qu'il est possible de fabriquer en fonction des équipements de l'entreprise.

Deuxième étape: comment calculer les unités administratives

A ce stade, une fois effectué le travail sur les unités de fabrication, la méthode, sans doute plus simple, conserve encore l'imprécision que l'on peut observer dans tout système de comptabilité analytique: les frais commerciaux et les frais généraux ne sont pas analysés, et leur répartition s'opère donc au prorata des unités produites. Or, ces frais peuvent représenter une part importante de l'ensemble des coûts sur la chaîne de valeur (par exemple, 31 % dans le cas de l'entreprise Delaporte).
Et comme ils sont très hétérogènes selon les clients, il apparaît essentiel de poursuivre la méthode et de l'appliquer à tous les secteurs de l'entreprise, notamment à ceux que l'on appelle «improductifs», afin d'aboutir à un véritable calcul du prix de revient par facture.
Pour cette deuxième étape, dédiée au calcul des unités administratives (UA), la méthodologie est identique à celle suivie pour le calcul des UF. On peut la résumer en quatre points successifs.
1. Identifier les opérations administratives et commerciales. Dans le cas de l'entreprise Delaporte, 9 opérations ont ainsi été identifiées: administration des ventes, préparation des commandes, comptabilité clients, secrétariat administratif, relances, salons, référencements, visites en clientèle, catalogue.
2. Calculer l'indice des opérations. Chaque opération est chiffrée pour aboutir à un indice spécifique,comme on l'a fait auparavant pour les fabrications.
3. Établir des gammes-clients. L'ensemble du portefeuille clients est segmenté selon l'importance du travail nécessaire pour traiter les commandes. On aboutit alors à autant de gammes qu'il y a de types de clients différents.
4. Prendre en compte certaines dépenses spécifiques. Afin d'affiner l'analyse, on isole certaines dépenses qui doivent être imputées directement à un client. ou à une commande.
Il s'agit principalement des coûts de transport, des dépenses de publicité, des frais financiers occasionnés par les délais de règlement et des commissions versées aux représentants.
D'autres dépenses peuvent être analysées de la même façon: les frais de R&D, qui seront imputés aux nouveaux produits, et les frais de prospection, dont le coût sera comparé à l'accroissement de la clientèle.
Au terme de cette deuxième étape, on peut donc calculer avec précision la valeur ajoutée administrative et commerciale liée à une facturation client.
Chaque mois, les unités administratives sont comptabilisées en fonction de la valeur ajoutée de chaque facture.
On additionne ensuite les unités de fabrication (UF) et les unités administratives (UA) afin d'obtenir les unités de production (UP).
Le coût de l'UP sur une période donnée peut alors être obtenu en divisant les dépenses comptables par le nombre total d'UP:
coût de l'UP = dépenses de la comptabilité / nbre UF + nbre UA.
Enfin, pour aboutir au coût complet d'une facture, on effectue l'addition suivante: coût de la facture = matières premières + dépenses spécifiques au client + frais financiers + (nbre UP x coût de l'UP).
En procédant de cette manière, chaque facture est valorisée de manière précise et fiable. Ce qui fait apparaître des écarts surprenants par rapport aux résultats obtenus à partir de l'analyse du seul coût des produits.

Un éclairage précieux pour prendre les décisions stratégiques

Les applications d'une telle démarche sont multiples. D'abord, elle permet de mettre en place des tableaux de bord, à tous les niveaux de l'entreprise, utilisés aussi bien pour suivre la productivité que les rendements du portefeuille commercial.
A partir de là, des éclairages essentiels sont apportés à la direction pour l'aider dans ses choix stratégiques.
Une PME, spécialisée dans la coutellerie, a ainsi pu décider d'abandonner la fabrication de deux produits qui lui faisaient perdre tout l'argent qu'elle gagnait sur les autres.
Et une usine d'un grand groupe chimique de mettre la pédale douce sur l'un de ses produits qui occasionnait 30 % de ses pertes.
La «méthode UP» présente d'inestimables avantages par rapport aux outils de gestion basés sur la comptabilité analytique: fiabilité, précision, simplicité et économie d'utilisation. Elle peut évoluer et s'adapter aux futurs besoins de l'entreprise. Elle éclaire les choix stratégiques de la direction, conforte la pérennité de l'entreprise, et lui apporte un avantage concurrentiel décisif dans une période où le prix est un facteur essentiel pour s'imposer sur les marchés.
Enfin, parce qu'elle utilise une unité d'oeuvre unique, elle devient, pour toutes les fonctions de l'entreprise, et particulièrement entre la production et les commerciaux, un véritable langage commun.
De plus en plus, une bonne part de la bataille économique se jouera dans la maîtrise d'un système de gestion simple, économique et précis, compris et utilisé dans tous les secteurs et par toute la hiérarchie de l'entreprise.

LE CAS DELAPORTE OU COMMENT TIRER LA COUVERTURE A SOI

Entreprise en difficulté d'une. trentaine: de personnes, la société Delaporte a été reprise, après un dépôt de::bilan, en octobre 1990. A la suite d'une:' diversification, elle possédait alors deux métiers: la filature, le tissage et la finition de couvertures de literie d'un côté; et, de l'autre, l'enduction: de papiers et tissus. Si ce dernier ne semblait pas poser de problèmes particuliers, l'activité «couvertures» apparaissait extrêmement «tendue» pour plusieurs raisons:
- les grandes et moyennes surfaces (où les marges sont plus restreintes) représentaient 60 % du chiffre d'affaires
- le marché baissait de 3 % à 6 % chaque année, à cause notamment de la concurrence des couettes;
- l'entreprise était confrontée à huit concurrents nationaux, dont deux pratiquaient des remises importantes.

Dans cette situation, il était vital pour Delaporte de connaître avec précision ses coûts de revient, afin de savoir jusqu'où elle pouvait agir sur ses prix de vente face à la concurrence. L'absence d'informations fiables en ce domaine (pas d'analyse de clientèle, pas de gamme de fabrication, pas de contrôle de production) empêchait d'opérer les choix stratégiques indispensables.

C'est dans ce contexte que l'entreprise s'est adressée au cabinet LIA pour l'aider mettre en place la «méthode UP»: Celle-ci a été choisie en raison de sa rapidité de mise en oeuvre, à un coût acceptable, tout en se raccordant directement à la comptabilité générale de l'entreprise.

Une formation d'une demi-journée a d'abord été organisée, afin d'apporter à chacun les outils de base nécessaires à une bonne compréhension de la démarche. L'une des caractéristiques de la «méthode UP» est qu'elle est mise en œuvre par les responsables de l'entreprise eux-mêmes, à tous les niveaux.

Le travail de collecte des informations, notamment, nécessite la présence de représentants des différents secteurs. Le cabinet LIA s'est charge de nous épauler, en organisant, tous les quinze jours environ, pendant six mois, une réunion servant à la fois à faire le point sur l'avancée du travail et à approfondir la formation.

La mise en oeuvre a d'abord porté sur: les unités de fabrication.

Le recueil de toutes les données techniques et économiques a été réalisé:en trois mois et a représenté 300. heures/hommes pour Delaporte. Ensuite, a été engagée la deuxième étape, portant sur les unités administratives.

Dès le démarrage, la «méthode UP» nous a apporté une meilleure approche de l'entreprise et de ses produits, grâce à l'analyse des opérations et des gammes. Des gains de productivité ont pu être obtenus sur certaines opérations.

Par ailleurs, des tableaux de bord ont été mis en place, dans tous les secteurs de l'entreprise. Au niveau de la direction, ils portent sur la valorisation des programmes de fabrication, avec un contrôle des réalisations par rapport aux prévisions. Pour chaque atelier, l'indicateur de productivité est donné par le ratio entre le nombre d'UP produites et le nombre d'heures travaillées.

Appliqué à toute 1'usine, un indicateur identique permet de surveiller l'efficacité dans l'emploi des ressources. Enfin, dans le secteur commercial, le calcul des prix de vente par série est simplifié pour tout nouveau produit; la rentabilité par produit, par client et par facture est déterminée chaque mois, ce qui permet de réagir rapidement en cas de dérive inquiétante.

Cette méthode a également permis à l'entreprise de se doter d'un langage commun: chaque responsable peut contrôler la valeur: ajoutée produite, par jour, par semaine ou par mois, et la comparer au standard défini lors de l'établissement des gammes.

Enfin, la «méthode UP» a apporté a la direction l'outil stratégique qui lui faisait: défaut, et lui a ainsi permis de réorienter l'action commerciale vers les clients les plus profitables.

Un segment de clientèle déficitaire ayant été abandonné, le chiffre d'affaires, en 1992, a baissé d'environ 15 %, mais Delaporte, dans le même temps, est passée de: 2 % de perte à 4 % de bénéfice net !

Alternative à la comptabilité analytique: la méthode UVA ou comment gérer par la mesure de la valeur ajoutée

Depuis plusieurs années, de part et d'autre de l'Atlantique, les spécialistes de la gestion industrielle dénoncent l'usage qui est fait de la comptabilité analytique. en termes de contrôle de gestion en général et de calcul de coûts de revient en particulier.

Nous ne développerons pas leurs raisons qui, par ailleurs, font l'objet de nombreux ouvrages, nous nous bornerons à indiquer qu'elles ont notre entière approbation.

Ajoutons toutefois que les solutions d'amélioration qu'ils proposent restent :
* d'inspiration comptable (répartition des charges de l'entreprise sur les produits qu'elle fabrique et/ou commercialise),
* complexes à utiliser (multiplicité des unités d'oeuvre et de leurs coûts respectifs),
* grosses consommatrices d'informatique,
* complexes à assimiler (elles ne sont vraiment comprises que par quelques personnes de l'entreprise),

et, par conséquent,
* porteuses de sources de conflits internes.

La méthode UVA (Unités de Valeur Ajoutée) voit les choses autrement.

Une nouvelle doctrine

La méthode UVA a pour origine la constatation suivante: le résultat d'un exercice est la somme algébrique des résultats dont chaque facture de l'exercice, prise individuellement, a été génératrice.
Elle se fixe donc tout naturellement comme objectif la mesure du résultat par facture.
Une facture, c'est la conséquence de la vente de produits qu'il a fallu concevoir, développer, fabriquer, stocker, à un client, qu'il a fallu démarcher, informer, convaincre, livrer, facturer…
La méthode UVA admet donc que le coût de revient d'une facture est la somme de deux coûts distincts et indépendants :
* l'un relatif aux produits vendus,
* l'autre relatif au client livré.
Elle retient de ce fait deux pôles d'imputation des charges de l'entreprise:
1. les produits, auxquels elle affecte, outre le coût des matières premières qui les composent, les coûts de leur fabrication et de leur stockage, de l'industrialisation, des méthodes, du marketing, de la recherche et du développement, qui leur ont été nécessaires, ainsi que les coûts de la comptabilité fournisseurs.
2. les clients, à qui elle impute les coûts qui leur sont propres (et indépendants de la nature des produits qu'ils commandent): salons, visites, réceptions, informations, enregistrements de commandes, livraisons, facturations, sans oublier les coûts liés à leurs conditions de règlement et à la comptabilité clients.
Cette double imputation étant établie, la méthode UVA détermine :
* par produit, une gamme de toutes les opérations dans toutes les activités ayant contribué à sa réalisation,
* par client, une gamme de toutes les opérations indépendantes du produit ayant concouru à l'établissement d'une facture et à son recouvrement.
Il n'y a plus dans l'entreprise de coûts "directs" ou "indirects", de personnels "productifs" ou "improductifs": Tous les coûts sont directs et chacun produit de la Valeur Ajoutée.
Ces gammes étant réalisées, on en déduit:
- par produit, son coût complet, hors coûts imputables aux clients,
- par client, le coût (hors produits) qui lui est imputable, par facture,
- par facture (et par différence avec son montant hors taxes), un résultat au sens comptable du terme.
Ceci étant, comment procède-t-on pratiquement ?
La Méthode UVA adopte une solution originale, précise, fiable, économique et d'une grande simplicité d'utilisation.

Principe du calcul des coûts de revient par la Méthode UVA

La situation idéale, en termes de coût de revient, serait celle d'une entreprise qui fabriquerait un seul produit, pour un seul client.
Pour une période donnée, au cours de laquelle elle aurait fabriqué, et vendu à son client unique, N unités du produits unique, elle aurait, pour un total de charges de C francs:
Coût Complet d'une Unité de Produit = C / N.
La différence, pour la même période, entre son chiffre d'affaires et ses charges serait bien entendu son résultat, mais elle aurait l'avantage considérable de connaître très précisément la combinaison client-produit à laquelle attribuer ce résultat.
Dès lors que, même avec un produit unique, l'entreprise a plusieurs clients, les choses commencent à se compliquer: les coûts de maintenance commerciale (visites, réceptions, propositions, entretiens téléphoniques, courriers, cadeaux) sont différents d'un client à l'autre, de même que le sont les quantités commandées, les coûts d'expéditions, les conditions de paiement, les remises, les ristournes et autres paramètres qui font que : à prix de vente égal du même produit à deux clients différents, les résultats engendrés par chacune des deux factures sont, eux aussi, différents.

Enfin, l'entreprise fabriquant un produit unique n'existe pratiquement pas et la production, simplement représentée ci-dessus par la lettre N, est bien difficile à quantifier lorsqu'elle est constituée de nombreux produits différents, fabriqués sous de nombreuses variantes, avec des moyens très divers.

Pour se ramener à la situation produit unique / client unique, la méthode UVA va créer une Unité de Valeur Ajoutée (1 UVA) avec laquelle elle mesurera toute la production de l'entreprise, et ceci au sens le plus large du terme, qu'il s'agisse de production d'ateliers, de services administratifs ou d'activités commerciales.

Dans tous ses ateliers et tous ses services, l'entreprise produira un produit unique: l'UVA.

Périodiquement, on prendra en considération la totalité des charges de l'entreprise), fournie par la comptabilité générale, incluant, bien entendu, les charges liées au fonctionnement de l'entreprise elle même, on divisera la totalité de ces charges par le nombre d'UVA qui aura été produit et l'on obtiendra le coût de l'UVA pour la période considérée.

Valorisation par la Méthode UVA des produits, des processus administratifs et des activités commerciales

Le coût de revient d'un produit est la somme :
- du coût de revient des matières premières et des produits incorporables entrant dans sa composition,

- du coût de revient de l'effort de production effectué par l'entreprise pour le concevoir, le développer, le fabriquer et le stocker, c'est-à-dire de sa valeur ajoutée.

De même, pour une commande, le coût imputable au client est la somme:

- de certains frais spécifiques à la commande (ou frais spécifiques client): emballages, transport, droits de douane,
- du coût de revient de la valeur ajoutée par l'entreprise pour obtenir la commande, l'enregistrer, la préparer, l'expédier, la facturer, l' encaisser.

Les coûts des matières premières et produits incorporables sont généralement bien cernés.

Les frais spécifiques à la commande (frais spécifiques client) peuvent être cernés de la même manière et avec la même précision.

Il ne sera donc plus question dans tout ce qui suit ni des coûts des matières, ni des frais spécifiques. Nous n'aborderons que ce qui concerne la détermination du coût de revient de la valeur ajoutée par l'entreprise.

L'élaboration d'un produit, l'exécution d'un processus administratif ou commercial dans l'entreprise sont, et ne sont, que le résultat de successions d'opérations élémentaires. Une opération élémentaire correspond à l'utilisation d'un poste de travail dans des conditions techniques et économiques bien déterminées.

Ce poste de travail pourra être la machine de l'ouvrier, le bureau de l'employé ou la voiture du représentant. On pourra y procéder à une ou plusieurs opérations élémentaires suivant d'éventuelles conditions différentes d'utilisation.

Par exemple: une machine pourra être en réglage ou en production, un employé à son bureau pourra effectuer des travaux avec écran ou sans écran, etc.

La Méthode UVA:

1. Recense toutes les opérations élémentaires qui peuvent être faites sur tous les postes de travail de tous les secteurs de l'entreprise.
2. Valorise en coût imputable l'unité d'oeuvre (U.O.) de chaque opération élémentaire. Elle appelle ce coût, parce qu'il est incomplet et pour éviter toute ambiguïté, l'indice d'opération.
3. Choisit (nous verrons plus loin comment) sur l'échelle de ces indices d'opérations une référence qu'elle nomme l'indice de base et qui devient, par définition, l'unité de valeur ajoutée : l'UVA
4. Calcule enfin pour chaque opération sa constante d'opération, exprimée en UVA et obtenue en divisant chaque indice d'opération par l'indice de base. Processus qui peut se schématiser de la façon suivante: choix de l'indice de base.

L'unité de valeur ajoutée (l'indice de base) étant une unité de mesure, il est indispensable que, comme toute unité de mesure, elle soit définie par rapport à des éléments physiques constants dans le temps et dans l'espace (notons au passage l'aberration qui consiste à mesurer et comparer des productions avec une unité monétaire, a fortiori lorsque ces productions se situent à des époques différentes et/ou dans des pays à monnaies différentes).

On détermine l'indice de base comme étant l'indice de la gamme opératoire (succession d'opérations élémentaires) d'un produit ou d'un processus bien précis, parfaitement défini, représentatif de ce que fait l'entreprise.

On appelle tout naturellement ce produit (ou processus) l'article de base (ou processus de base); il se caractérise par le fait que sa gamme opératoire est figée.

Même si dans la réalité de l'entreprise on fait évoluer la gamme du produit (ou du processus) retenu ou si, à terme, il disparaît, on conservera toujours comme référence la gamme originelle, quitte à ce que l'article de base (ou le processus de base) devienne fictif.

Au lieu d'être caractérisées par un indice en francs, les opérations le sont maintenant par une constante, sans dimension, mais qu'il est d'usage de faire suivre des lettres UVA.

Tous les ateliers, tous les services produisent dorénavant non plus des heures de travail (à des taux différents!), des kilos ou des mètres linéaires, mais des UVA, additionnables, un produit unique dont le coût de revient complet se détermine par la simple division des charges par la production.

Dès lors que l'unité d'oeuvre de chaque opération s'exprime en UVA, les gammes de fabrication, les processus administratifs et commerciaux, qui ne sont que des successions d'opérations, s'expriment également en UVA.

Ce coût est exact par construction.

Pour connaître le coût en Francs d'un produit, d'un processus, d'une opération, il suffira de multiplier son équivalent UVA (sa valeur en UVA) par le coût de l'UVA au moment choisi.

Quant à la durée de validité des constantes, il est évident qu'elle n'est pas éternelle et qu'une actualisation périodique, appelée "révision des constantes", s'impose.

L'expérience des auteurs de cet article confirme ce qu'affirmait G. Perrin il y a trente ans : une "révision des constantes" tous les cinq ans ne met en évidence aucune dérive significative, dans plus de 95% des cas.

Ceci, bien entendu, à condition que les gammes opératoires soient tenues à jour au fur et à mesure de leur évolution.

Tout comme les coûts imputables aux Produits, les coûts imputables aux Clients sont le résultat d'une succession d'opérations.

Celles-ci sont d'ordre :

- Administratif, quand elles sont engendrées par la commande elle-même: enregistrement, préparation, expédition, facturation, encaissement,...

- commercial, pour ce qui concerne les démarches ayant abouti à la passation de la commande : visites, salons, courriers, envois de propositions, de devis, de documentation,...
En raisonnant par analogie avec les produits, on constate que les coûts administratifs, engendrés par la commande elle-même, sont faciles à cerner: l'enregistrement d'une commande, sa préparation, son expédition, sa facturation, le recouvrement de son montant,... sont des successions d'opérations répétitives, simples à identifier et à chiffrer par des méthodes en tous points comparables à celles utilisées pour les produits.
Pour ce qui concerne les coûts commerciaux, et toujours par analogie avec les méthodes utilisées pour déterminer le coût des produits, on les amortit généralement sur un nombre de commandes ou sur un chiffre d'affaires ou sur tout autre paramètre significatif choisi à l'issue de l'analyse.

Avantages de la Méthode UVA

Sous condition que sa mise en place soit faite correctement, c'est-à-dire avec beaucoup de rigueur, la méthode UVA:
1. correspond à ce qui devrait être l'une des finalités du contrôle de gestion: connaître avec précision les produits, les clients, et surtout les combinaisons produits / clients qui sont les plus et les moins intéressants pour l'entreprise.
2. est précise et fiable. le coût de l'UVA est exact par construction. Sous réserve des choix faits pour la durée des amortissements économiques, il n'y a dans la méthode aucun arbitraire (en particulier dans des répartitions), aucune approximation.
3. est d'une grande simplicité d'utilisation. Les deux exemples de calcul du résultat par facture en sont la preuve.
4. est très économique à l'utilisation. Une révision des constantes tous les cinq ans est suffisante.
5. évite la mise en place d'une comptabilité analytique, de plus en plus contestée et grosse consommatrice de temps, pour son exploitation en termes de gestion, de compétences et d'informatique.
6. est un outil de consensus dans l'entreprise:
- plus de productifs et d'improductifs, chacun est producteur d'UVA, c'est-à-dire de valeur ajoutée,
- plus de discussions subjectives, uniquement fondées sur des notions de marges et de chiffres d'affaires, sur l'importance pour l'entreprise de telle ou telle commande, de tel ou tel client: on raisonne en termes de résultat par commande et/ou par client.
7. permet de mesurer la valeur ajoutée produite par toutes les fonctions de l'entreprise (elle s'applique parfaitement aux sociétés de services).
8. permet de transformer la gestion d'une entreprise complexe (nombreux produits pour de nombreux clients) en gestion d'une entreprise simple (un seul produit pour un seul client).

La méthode UVA (Unités de Valeur Ajoutée); un système de gestion du profit

L'expérience nous montre que les entreprises sont de plus en plus diversifiées, donc de plus en plus hétérogènes. Cette hétérogénéité impose d'améliorer la qualité des informations qui servent de base à la prise de décision dans l'entreprise.
Les méthodes de gestion basées sur les comptabilités analytiques s'attachent à calculer le coût des produits et les marges qu'ils dégagent par marché. Cette approche n'est plus suffisante car il y a des coûts qui sont générés par les clients, les commandes et les livraisons.
La Méthode UVA° s'attache à calculer non pas le seul coût des produits, mais tous les coûts liés à une vente faite à un client pour en déduire le bénéfice ou la perte. Elle repose sur la création d'une unité qui permet de mesurer la valeur :
- de la conception, de l'industrialisation, de la fabrication, du contrôle,... des produits ;
- de la prospection, du traitement des commandes, de la livraison, de la facturation,... des clients.
Dès 1953, Georges Perrin a développé une méthode basée sur l'utilisation d'une unité : le GP. Cette méthode qui s'appliquait à l'analyse des produits a connu un certain succès auprès des entreprises industrielles. Des recherches et expérimentations successives ont abouti au constat que la même unité permettait de mesurer les autres activités de l'entreprise : commercial, administration, logistique...
En 1992, une étape supplémentaire a été franchie en différenciant les coûts liés au produit et les coûts liés au service apporté au client. A partir de là, il a été possible de calculer la rentabilité par vente. Depuis, des applications ont permis à cette méthode d'atteindre sa maturité.

La seule démarche, à notre connaissance, se rapprochant de cette vision est celle proposée par Tim Connoly et Gary Ashworth avec l'ARC (Analyse de Rentabilité Client), mais l'ARC s'attache au client alors que la méthode L'UVA s'attache à une vente.
Dans le présent article, nous allons décrire :
? dans une première partie, comment la méthode UVA permet :
- de calculer les coûts de tous les processus réalisés dans toutes les fonctions de l'entreprise,
- de calculer le bénéfice ou la perte d'une vente,
- d'analyser la rentabilité de toutes les ventes,
de prendre les bonnes décisions pour améliorer le profit ;

? dans une seconde partie, comment la méthode UVA permet :
- de créer une unité : l'UVA,
- de mesurer la production en UVA,
- de calculer le coût de l'UVA ;
? dans une troisième partie, trois exemples caractéristiques d'application de la méthode UVA retracent les étapes de son développement.

1ère partie
Pourquoi la méthode UVA permet-elle de maîtriser le profit ?

Dans cette partie nous allons voir que la description des processus permet de calculer les coûts, que l'affectation à une vente de tous ses coûts permet d'en calculer le résultat, que la représentation graphique des résultats de toutes les ventes permet de tracer la courbe de rentabilité et que l'exploitation de cette courbe permet d'améliorer le profit.

La méthode UVA calcule tous les coûts de tous les processus réalisés dans toutes les fonctions de l'entreprise.
On ne peut gérer que ce que l'on connaît, c'est la raison pour laquelle il est nécessaire de connaître tous les coûts de l'entreprise.
Pourtant, dans ce domaine, on se contente souvent de ne calculer que le coût des produits, à partir de la description de la façon de les fabriquer, c'est-à-dire de leurs gammes, aujourd'hui gérées dans une GPAO, et des matières consommées. Mais la fabrication des produits est loin d'être la seule cause des coûts qui peuvent, en effet, être générés par les clients, les commandes, les livraisons…
Le calcul des coûts, dans la méthode UVA, concerne toutes les fonctions de l'entreprise, ce qui nécessite de fournir, dans tous les services, le même effort pour y décrire les façons de travailler que celui réalisé pour créer le fichier des gammes de fabrication. Ainsi, on analysera les méthodes de travail dans chaque service pour obtenir des "processus UVA".
Ce que l'on entend par "processus UVA", c'est une suite d'opérations, réalisées sur des postes de travail en un temps donné (voir tableau page suivante).
Le calcul des coûts par la méthode UVA sera le résultat de l'analyse, la plus exhaustive possible, de tous les processus réalisés dans toutes les fonctions de l'entreprise, tout comme le calcul du coût d'un produit est le résultat de la valorisation de sa gamme.

La méthode UVA calcule la rentabilité par vente.
Dans les entreprises où elle s'applique, la méthode UVA se fixe pour objectif de calculer si la vente de tel produit, à tel prix, à tel client fait gagner ou perdre de l'argent.
Une vente concrétise les relations qui existent entre l'entreprise et son client.
L'entreprise conçoit des produits qu'elle industrialise, fabrique, contrôle, stocke...
Le client qui achète le produit attend de son fournisseur un service qui est un ensemble: prix, délai, garantie, conditions de paiement, livraison...
Lorsque le client est intéressé par le produit et le service, il commande, reçoit le produit, paie la facture. Le montant réglé par le client au fournisseur synthétise toute une transaction que l'on peut qualifier de "vente".
Le bénéfice ou la perte résultant de cette vente dépendra de son coût par rapport au prix payé par le client; la méthode UVA développe le concept de "coût d'une vente" qui est la somme de tous les coûts liés au produit et de tous les coûts liés au client et à la commande qu'il a passée.
Le coût d'une vente est composé :
- des coûts de conception, industrialisation, fabrication, contrôle, SAV... des produits livrés
- et des coûts de prospection, traitement de commande, livraison, facturation, relatifs au client et sa commande.
Le coût d'une vente est égal à la somme des coûts de tous les processus qui ont été mis en jeu pour aboutir à l'accomplissement de cette vente.
Le fait d'affecter à chaque vente les "processus directs" qu'elle a consommés, après avoir analysé toutes les fonctions de l'entreprise, permet d'aboutir à une imputation directe d'environ 95 % des charges d'exploitation sur l'ensemble des ventes, dans la majorité des cas.

La méthode UVA analyse la rentabilité des ventes
La représentation graphique des résultats de toutes les ventes d'un exercice constitue la courbe de rentabilité. Pour établir une courbe de rentabilité, on classe les ventes de l'exercice par ordre croissant de résultat, en pourcentage du chiffre d'affaires, autrement dit on part de la vente dont la perte est la plus grande en % de son montant pour aller vers la vente dont le bénéfice est le plus grand. toujours en % de son montant. On porte ensuite en abscisse le montant de chaque vente et en ordonnée le pourcentage de son résultat (voir courbe page suivante).

On constate généralement sur les courbes de rentabilité, et c'est ce qui apparaît sur l'exemple ci-dessus, une dispersion importante des résultats. Ici de -120 % à +40 %. Or l'expérience montre que cette dispersion est d'autant plus grande que l'entreprise est hétérogène.
Les causes d'hétérogénéité sont nombreuses : le nombre de familles de produits et le nombre de références par famille, les options et les adaptations des produits aux clients, la diversité de la taille des lots fabriqués, les produits "catalogue" et les produits à la commande, la production en flux et sur stock, la diversité des marchés et des clients, la dispersion du montant des factures…
Dans notre exemple, 32 % du chiffre d'affaires génère des pertes et 68 % du bénéfice. Ces deux résultats sont matérialisés par les surfaces S1 et S2. On peut dire qu'une partie des ventes tire le résultat vers le haut, alors que l'autre le tire vers le bas, pour aboutir finalement à un bénéfice de 2,3 %.
Dans ces entreprises hétérogènes, on trouve :
I - des ventes hémorragiques,
2 - des ventes déficitaires,
3 - des ventes bénéficiaires.

C'est-à-dire que 7 % du CA sont à l'origine d'une perte dont le volume est supérieur au résultat global de l'entreprise! C'est pourquoi nous qualifions ces ventes d'hémorragiques.
Cette situation de fait a toujours des causes multiples que l'on identifie par des analyses multicritères.

L'exploitation de la courbe de rentabilité pour améliorer le profit.
Si l'on se reporte aux figures 1 et 2 qui illustrent ce que l'on peut trouver dans une PMI réalisant un chiffre d'affaires annuel de 100 MF :
- comment ne pas être choqué par la perte colossale de 4,2 MF générée par 32 % du chiffre d'affaires et matérialisée par la surface S 1 ?
- comment ne pas trouver inadmissible que, sur cette perte, 3,1 MF ne soient dus qu'à 7% du chiffre d'affaires réalisés dans des conditions aberrantes ?
- pourquoi s'étonner de n'avoir pas pris certaines commandes qui auraient été génératrices d'un bénéfice de 30 ou 40%?
Lorsque les dirigeants auront compris qu'il est regrettable de réaliser 68 % du chiffre d'affaires avec un bénéfice de 9,5 % pour aboutir à un résultat global de seulement 2,3 % sur toute l'activité, ils analyseront leurs ventes pour rechercher les causes de cette dispersion phénoménale de la rentabilité.
Le plus souvent, les ventes hémorragiques sont dues à des petites factures, à un calcul de coût erroné, à des quantités commandées très inférieures à celles retenues pour l'établissement du devis, à un service disproportionné par rapport aux produits livrés.
Les ventes très bénéficiaires doivent amener à se demander si une baisse des prix amènerait un accroissement important de ces ventes.
On pourra aussi constater une grande dispersion de la rentabilité des ventes à un même client à cause de commandes de réassortiment, de ventes promotionnelles, de fractionnement des livraisons...
Une fois les causes établies, l'entreprise prendra des décisions à court, moyen et long termes au niveau de ses produits, de ses clients, de ses marchés, de ses prix, de son organisation...
L'ensemble de ces décisions aboutira à:
- réduire considérablement les ventes hémorragiques,
- rendre rentables les ventes déficitaires.
- accroître les parts de marché là où l'entreprise est performante.
Ces nombreuses décisions opérationnelles, organisationnelles et stratégiques aboutiront à un résultat global sensiblement supérieur au résultat initial et à une courbe de rentabilité beaucoup moins dispersée, du type de celle de la figure 3.

2e partie
Pourquoi la méthode UVA est-elle facile à utiliser ?

Nous allons montrer, dans cette partie, que le fait d'utiliser une unité permet de mesurer la production liée aux produits et aux clients, puis de calculer les coûts grâce à un raccordement direct avec la comptabilité financière. Enfin nous évoquerons les conditions de mise en place de la méthode UVA.

La méthode UVA est structurée.
On peut dire que la méthode UVA est une "boite à outils" qui contient :
? Une unité de mesure (l'UVA) invariable dans le temps, spécifique à l'entreprise'"et qui sert à :
déterminer la valeur
- de l'unité d'oeuvre des postes de travail,
- des processus, des produits,

- du service aux clients,
- d'une vente ;
mesurer la valeur produite à partir des opérations, des processus, des produits ou des factures
- dans les ateliers,
- dans les services administratifs, techniques, commerciaux,...
- dans les magasins.
L'UVA est choisie parmi les produits ou services les plus représentatifs de l'activité de l'entreprise.
Le principe de l'unité de mesure commune est un élément fondamental de la méthode UVA.
* Des postes de travail (Postes UVA) inventoriés et dont l'unité d'oeuvre est valorisée, en "Indice UVA", en fonction des ressources qu'ils consomment quand ils sont sollicités.
* La modélisation de tous les processus de l'entreprise, qu'ils soient liés aux produits ou aux clients (soit 95% des coûts) et leur valorisation en "Équivalent UVA".
Conséquence de ce qui précède, la méthode permet la valorisation en UVA de toute opération, tout produit, tout service.

La méthode UVA est simple à exploiter
En effet, l'exploitation de la méthode UVA repose sur :
* La mesure de la production, en UVA, sur une période donnée, à partir :
- des produits fabriqués,
- des factures émises.
? Le calcul du coût de l'UVA par simple rapprochement du nombre d'UVA produites avec les charges de la comptabilité générale, hors matières premières.
L'exploitation d'une méthode de gestion ne peut être plus simple, surtout si on la compare aux comptabilités de gestion et aux répartitions de charges qu'elles nécessitent. En effet, la gestion d'une entreprise qui utilise la méthode UVA est aussi simple que celle d'une entreprise monoproduit.
Il en résulte deux conséquences importantes :
- la simplicité du système informatique,
- l'absence d'analyse systématique du passé: un tableau de bord simple permet de détecter d'éventuels écarts qui, au vu d'une analyse ponctuelle de la situation, peuvent se traduire par des actions correctrices.

La mise en place de la méthode UVA requiert un investissement limité
Bien que non négligeable, la mise en place de la méthode UVA est très acceptable.
A titre indicatif, pour une PME de 200 personnes, disposant de gammes de fabrication correctes, cette mise en place demande :
- la participation d'un groupe de travail sous la responsabilité d'un chef de projet, soit l'équivalent d'environ une personne pendant une durée de 6 mois,
- une initiation pour tous les personnels concernés.
Le système informatique, traitant peu d'informations, est simple et peu coûteux. En général, un PC est dédié à l'application UVA et relié au système informatique existant.

3e partie
Quelques exemples d'application

Nous présentons ci-dessous trois exemples d'applications caractéristiques montrant les évolutions progressives de la méthode dans le temps. Le premier confirme que les outils restent valides après une longue période (10 ans), le second a conduit à des décisions stratégiques (séparation de deux activités) et le troisième montre que la méthode, maintenant mature, permet une amélioration importante de rentabilité dès la première année d'application.

Cas de l'usine Snecma du Creusot
La Snecma lance, en 1985, une usine neuve destinée à servir de référence en matière de production automatisée.
En l'absence d'historique, c'est par simulation que la méthode UVA est mise en place au démarrage de l'usine, en 1988.
* l'unité de valeur ajoutée a été choisie comme étant le processus de fabrication, exprimé en temps, d'une pièce particulière, représentative de la production de cette usine en 1988
* dix ans plus tard, la production de l'usine a fortement évolué : le nombre de types de pièces produites a doublé, le volume de production a triplé et cette production s'effectue sur 7 jours par semaine au lieu de 5. L'unité de valeur ajoutée, inchangée, permet de mesurer la production de l'usine, l'amélioration de la productivité au niveau de chaque pièce, le coût de l'UVA et par conséquent le coût de chaque pièce ;
* de plus, dix ans d'utilisation confirment que le faible nombre de données saisies (nombre de pièces et d'opérations produites) donnent une grande facilité d'utilisation et que, en conséquence, les volumes de production sont suivis en continu et les coûts sont obtenus dès le début du mois suivant ;

* enfin, un tableau de bord permet de mettre en évidence les dérives éventuelles de volume de production, de productivité et de coût.

Cas de la société Endupack (anciennement Delaporte Industries)
l,a société est une PME de production textile et d'enduction de papier. La méthode UVA y est mise en place en 1991.
* pour la première fois, sont clairement distingués les coûts liés aux produits et les coûts liés aux clients;
* l'analyse des premiers résultats montre que la vente des produits textiles aux clients "détaillants" à un prix pourtant deux fois plus élevé que celui appliqué aux "grandes surfaces" n'est pas rentable. L'activité textile, qui représente les 2/3 du chiffre d'affaires, s'avère ne pas pouvoir être bénéficiaire
* les deux associés décident de séparer les deux activités : le textile reste Delaporte Industries et l'activité enduction devient Endupack ;
* cinq ans plus tard la situation confirme l'analyse que la méthode U\'A avait permise: Delaporte Industries a déposé son bilan alors qu'Endupack a multiplié son chiffre d'affaires par 2,5 et maintenu un résultat d'exploitation de près de 12 %.

Cas de la société X
Cette entreprise est une PME à activités hétérogènes (600 références).
* la méthode UVA y a été appliquée dans son ensemble dès l'origine (1994):
* des décisions fortes et complémentaires ont pu être prises par le management dès les premières analyses :
- abandon de 2 marchés déficitaires,
- restructuration des tarifs,
- réorganisation de la production,
- sous-traitance de certains produits;
* des résultats tangibles ont été obtenus dès la première année : résultat d'exploitation porté de 0 à 4,5%.

Conclusion

La méthode UVA n'est pas un effet de mode, elle est le résultat d'un long cheminement depuis le développement du principe d'une unité de mesure commune à la production, par Georges Perrin, en 1953. Ce développement progressif des concepts fait que le nombre d'applications complètes est encore limité.
Son utilisation a donné aux dirigeants qui l'ont adoptée une vision nouvelle du fonctionnement de leur entreprise et leur a permis de prendre des décisions qu'ils n'auraient même pas envisagées avec leur système de gestion précédent.
La méthode UVA est un excellent outil pour nombre d'entreprises complexes, quel que soit leur domaine, dans la mesure où leur fonctionnement peut être modélisé.
La méthode UVA est une alternative aux méthodes ABC/ABM. D'une part, elle repose sur une analyse très fine des processus réalisés dans l'entreprise, permettant ainsi une description précise de la façon de travailler dans les différents services. D'autre part, l'exploitation de la courbe de rentabilité des ventes et l'identification des facteurs qui influent sur le profit vont permettre de repenser l'organisation et la stratégie. Enfin, elle permet d'améliorer le profit.
En conclusion, on peut affirmer que, là où elle peut s'appliquer, la méthode UVA est simple et efficace, sa grande originalité étant de permettre à l'entreprise de savoir où elle gagne ou perd de l'argent, combien et pourquoi, lui offrant ainsi la possibilité de s'améliorer.

La rentabilité, par vente c'est beaucoup mieux...

La rentabilité par produit, c'est bien; par client, c'est mieux, mais par vente, c'est encore beaucoup mieux... La méthode UVA en identifiant les ventes hémorragiques ou déficitaires en limite l'ampleur tout en permettant de développer les parts de marché bénéficiaires.

Le but de ce qui va suivre est de montrer que l'analyse des coûts indirects est un élément fondamental d'amélioration de la gestion des entreprises et de leur rentabilité.
Tout d'abord nous rappellerons rapidement comment la majorité des entreprises calcule ses marges par produit et contrôle sa gestion, puis nous verrons les principales lacunes de cette approche.
Ensuite nous verrons comment la méthode ABC peut être utilisée pour mettre au point une analyse de rentabilité des clients.
Enfin nous expliquerons comment la méthode UVA grâce à l'analyse de rentabilité des ventes permet à l'entreprise de calculer le montant des pertes générées par les ventes hémorragiques et les ventes déficitaires dont l'importance réveille brutalement l'équipe de direction dans sa vision des décisions à prendre.

La rentabilité par produit

Le plus souvent les entreprises bien gérées ont un système basé sur le calcul des marges dégagées par les produits, la marge étant la différence entre le prix de vente et le coût de revient. S'il n'y a aucune discussion sur le prix de vente qui peut varier suivant le marché, les quantités... le coût de revient, en revanche, est calculé à partir de différentes méthodes depuis le direct costing jusqu'au coût complet.
Dans la majorité des cas, le coût des produits est calculé (en dehors des matières consommées) par l'intermédiaire d'unités d'oeuvre sur lesquelles on impute les charges directes, on répartit les charges indirectes, et, selon la méthode utilisée, il reste des frais généraux (ou des frais fixes) plus ou moins importants. Ceci se traduit par :
Chiffre d'affaires = Coût de revient de la production + Frais Généraux + Résultat.
La somme "Frais Généraux + Résultat" ramenée soit au chiffre d'affaires, soit au coût de revient de la production représente, en pourcentage, la marge moyenne.
Sur un marché sans concurrence, et sous réserve de réaliser quantitativement la prévision de ventes, il suffirait d'appliquer ce pourcentage à tous les produits vendus à tous les clients pour que le problème de la gestion de l'entreprise ne se pose même pas.
La réalité est moins idyllique et la notion de marge unique est purement théorique.
Il ne s'agit en fait que d'une marge moyenne, en dessous de laquelle on s'efforcera de descendre le moins souvent possible, avec, bien sûr, les meilleures justifications, mais en ne connaissant jamais les répercussions exactes qu'auront sur le résultat d'exploitation de l'entreprise les décisions qu'on aura prises.
S'agissant des produits, leur prix de vente est la plupart du temps limité par le marché. Un produit ancien, très concurrencé, pourra, et pour cette raison, se vendre avec une marge plus faible qu'un produit récent. L'entreprise plus performante que ses concurrentes sur un produit pourra le vendre avec une marge élevée alors qu'elle devra se contenter d'une marge moindre sur d'autres fabriqués dans de moins bonnes conditions.
Quant aux clients, on ne leur appliquera pas, pour un même produit, la même marge. On prendra en compte, par exemple, les volumes commandés ou l'importance relative du client en termes de chiffre d'affaires réalisé avec l'entreprise.
Alors que la marge moyenne à appliquer est facile à connaître, dans la pratique chaque couple produit-client aura une marge qui lui est propre, plus ou moins au-dessus ou au-dessous de cette marge moyenne.
La question qui se pose en permanence à tout vendeur sur un marché très concurrencé est: Jusqu'à quel prix peut-on aller dans la vente de tel produit à tel client?
L'analyse de la rentabilité des produits permet, en dehors de l'établissement des budgets, de prendre des décisions en classant les produits suivant la marge qu'ils dégagent (exemple de la matrice BCG).
Le principal inconvénient de cette approche est que les charges indirectes et les frais généraux n'ont pas été analysés. Ils correspondent aux fonctions administratives, commerciales, logistiques et aux services maintenance, achats, ordonnancement-lancement dont l'importance est souvent très grande.
Plus le montant des charges indirectes et des frais généraux est important, moins la rentabilité par produit est pertinente et le contrôle de gestion, malgré un travail important, ne sait identifier avec certitude où l'entreprise gagne de l'argent et où elle en perd.

La rentabilité par client

La rentabilité par client (ou par segment de marché) est la simple différence entre le chiffre d'affaires qu'il réalise et tous les coûts qu'il génère.
Il apparaît de plus en plus clairement que les produits ne sont pas la seule cause des coûts mais que les clients consomment des ressources dans les domaines de la vente, de la gestion administrative des commandes, de la livraison.
La méthode ABC permet d'analyser une partie des charges indirectes et des frais généraux et de les imputer ainsi directement aux produits et aux clients.
La connaissance des coûts liés à un client et comparés à son chiffre d'affaires va mettre en évidence sa rentabilité.
L'équipe de direction ne raisonnera plus uniquement à partir de la marge par produit, mais prendra également en compte l'ensemble du service apporté au client, ce qui lui permettra de se poser des questions nouvelles.
Ainsi, les ressources mises en oeuvre pour répondre à des demandes de clients telles que marketing, visites de vendeurs, moyens de livraison et de distribution vont pouvoir être mesurées et leurs causes identifiées. Les responsables pourront alors agir sur ces coûts indépendants des produits et sur leurs causes.

La rentabilité par vente

Comme nous venons de le voir, l'analyse de la rentabilité par client constitue une amélioration considérable par rapport à l'analyse de la rentabilité par produit.
Pourtant, cette analyse trouve ses limites quand le chiffre d'affaires réalisé par le client n'est pas constitué par des ventes homogènes, ce qui nous amène à examiner la structure du coût d'une vente.
Le coût d'une vente est la somme de tous les coûts liés aux produits livrés et de tous les coûts liés au client, à sa commande et à sa livraison.

En d'autres termes, le coût d'une vente, c'est la somme des coûts liés aux produits livrés et des coûts du service apporté au client pour que sa commande soit exécutée selon les modalités qui lui conviennent.
Le coût d'un produit comprend: des achats extérieurs (matières premières, produits incorporables), des coûts de conception, outillage, lancement, fabrication, manutention, contrôle, stockage.
Le coût du service au client comprend: des coûts de relations commerciales (visites, devis, documentation) des coûts de traitement administratif de la commande, de préparation et de livraison des colis, de facturation.
Il faut bien constater que, dans la plupart des entreprises, la structure du coût des ventes est très hétérogène.
Considérons l'exemple d'une entreprise qui fabrique des pièces en acier et analysons la structure du coût d'une de ces pièces d'un poids net de 1,016 kg, nécessitant 1,400 kg de matière brute, et dont le lancement est réalisé par lots de 1 000 à 36 000 unités en fonction des différentes étapes de son cycle de vie. L'opération principale est réalisée sur une presse - à la cadence de 500 pièces par heure, le changement de fabrication nécessite quatre heures, ces deux paramètres étant indépendants de l'importance du lot.
La gamme de fabrication, valorisée à l'aide de la méthode UVA, tient compte des unités d'oeuvre liées au lot et de celles qui sont liées au nombre de pièces.
On constate que la valeur ajoutée de la même pièce diminue de 55 % lorsque l'on passe d'un lot de 1 000 pièces (0,03539 UVA/pièce) à un lot de 36 000 pièces (0,01588 UVA/pièce).
Cet exemple illustre parfaitement que la part de la matière et de la production dont la valeur absolue en francs reste la même, représente des valeurs relatives très différentes dans le coût de revient total de la même pièce suivant la taille du lot, passant respectivement de 50 à 31 % et de 47 à 29%.
Les opérations de réglage, gestion et manutention, qui ne représentent que 3 % du coût total pour un lot de 36 000 pièces, passent à 40 % de ce coût total quand le lot n'est plus que de 1 000 pièces. Que penser lorsque l'on sait qu'il y a des lots de 50 ou 100 pièces lancés régulièrement en production?
Quand l'entreprise fabrique de nombreux produits dont les quantités lancées varient dans le temps, on constate que le coût des produits change en permanence.
Le coût du service a aussi, quant à lui, une structure très variable.
Le coût commercial pourra passer de 1 à 50 % du montant facturé suivant la typologie des clients.
Le coût de traitement administratif de la commande pourra être négligeable pour les grosses commandes et aussi important que le coût des produits livrés pour des petites commandes, voire plus élevé: Il en sera de même pour les coûts de préparation des expéditions et les coûts de livraison.
Il résulte de tout ceci qu'il est fréquent, chez un même client, d'avoir des structures de coûts très différentes pour chacune de ses commandes. C'est la raison pour laquelle la méthode UVA s'intéresse au résultat (bénéfice ou perte) généré par chacune des ventes.
Une vente sera caractérisée par son montant A francs et son résultat (positif ou négatif) B francs, lequel sera de B/A % du chiffre d'affaires.
Ainsi, nous allons pouvoir tracer la courbe de rentabilité des ventes relatives à un client, à un marché ou à toutes les ventes représentatives de l'activité de l'entreprise (année, trimestre, mois, semaine).
Pour tracer cette courbe, on classe les ventes par ordre croissant de leur résultat, exprimé en pourcentage du chiffre d'affaires, donc de la vente dont la perte est la plus grande jusqu'à celle dont le bénéfice est le plus grand. On porte en abscisse le montant de la vente et en ordonnée le pourcentage de son résultat par rapport à ce montant.
Les exemples cités précédemment ne sont pas imaginaires. Ils sont extraits d'applications récentes de la méthode UVA.
Ils montrent que dans la plupart des entreprises un pourcentage plus ou moins important de l'activité génère des pertes qui pénalisent lourdement le résultat final.
Lorsque l'équipe dirigeante prend conscience de ce phénomène, la méthode UVA lui permet de rechercher les corrélations qui existent entre le résultat d'une vente et ses causes. Par exemple :

- les ventes sur le marché M1 perdent en moyenne 30 %,
- toutes les ventes inférieures à 800 F sont déficitaires,
- les ventes promotionnelles ne sont pas rentables chez le client Cl,
- la livraison quotidienne chez le client C2 devient déficitaire alors que la livraison hebdomadaire était bénéficiaire,
- sur le marché M2 les ventes sont bénéficiaires de plus de 25 %,

Lorsque les corrélations auront été établies, les dirigeants pourront rechercher les solutions qui limiteront les pertes sur les ventes hémorragiques et déficitaires et s'attaquer au développement des parts de marché sur les ventes bénéficiaires.
L'expérience montre que cette façon de faire améliore considérablement le résultat global de l'entreprise.

Méthode UVA: quelles réalités ?

La méthode UVA a fait l’objet ces dernières années de différentes publications: un livre, des articles dans des revues professionnelles ainsi que dans Comptabilité-Contrôle-Audit dont le lecteur trouvera la liste dans la bibliographie.
À la lecture de certains textes, les enseignants et chercheurs dans le domaine du contrôle de gestion peuvent se demander quelle réalité se cache derrière la méthode UVA, compte tenu de la grande divergence des opinions émises.
Notre objectif est d’apporter des explications précises afin de dissiper certains malentendus.

Dans une première partie nous montrerons qu'il ne faut pas faire d'amalgame entre les méthodes GP et UVA, la méthode UVA étant une évolution de la méthode GP. Dans une deuxième partie nous verrons que la méthode UVA affecte des ressources à des postes sans tenir compte d'une répartition comptable des charges. Dans une troisième partie nous examinerons les innovations apportées.

La méthode UVA est une évolution de la méthode GP

Il est certain que la méthode UVA est l'héritière de la méthode GP; pour s'en persuader il suffit de faire une lecture parallèle des deux livres:
– Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP par Georges Perrin (1963);
– La Méthode UVA, du contrôle de gestion à la maîtrise du profit: une approche nouvelle en gestion par Fievez, Kieffer et Zaya (1999).
Il ressort de cette lecture comparative qu'il existe entre les deux méthodes des points communs et des différences.
Plusieurs méthodes, comme le montrent Levant et de La Villarmois (2001), reposent sur l'idée de créer un référentiel hors monnaie.
Pour sa part Perrin (1963) a énoncé le principe de l'unification de la mesure de la production.
Il a défini l'unité d'effort de production comme l'effort de production nécessaire pour fabriquer un article de bases soit 1 GP, lequel article de base, réel ou imaginaire, comprend un certain nombre d'opérations de travail bien déterminées et est choisi comme le plus représentatif de l'activité d'une usine (Perrin, 1963, p. 182).
Le chapitre 6 de la Méthode UVA intitulé « Pour l'introduction d'une véritable unité de mesure dans la gestion de l'entreprise » montre les avantages qu'il y a à créer une unité de mesure (Fiévez, Kieffer, Zaya, 1999).
La méthode UVA définit (Fiévez et al., 1999, p. 175) l'unité de valeur ajoutée:
– dans une entreprise industrielle, l'UVA correspond à la consommation des ressources nécessaires à la fabrication d'un article choisi comme étant représentatif des productions de l'entreprise ;
– dans une société de services, l'UVA correspond à la consommation des ressources nécessaires à la réalisation d'un processus choisi comme étant représentatif des processus réalisés dans la société.
Les deux méthodes utilisent donc une unité de mesure représentative de l'activité de l'entreprise.
Georges Perrin définit les frais imputables comme tous les postes de frais pour lesquels il est possible de fixer des lois particulières pour leur répartition entre les opérations de travail et les objets fabriqués (1963, p. 24) et énonce le principe des stratifications: « Le degré d'exactitude d'un prix de revient s'accroît avec chaque poste de frais ou charge (stratification) pris en considération comme Frais imputable. Ce degré d'exactitude est essentiellement dépendant du degré de différenciation de chaque nouvelle stratification par rapport aux précédentes, opération par opération, et il n'est que faiblement
dépendant du volume de chaque stratification nouvelle » (Perrin, 1963, p. 37). Toute la troisième partie de son livre est consacrée à la description des frais imputables.
La méthode UVA reprend ces deux points lorsqu'elle définit le taux d'un poste UVA comme sa consommation de ressources par unité d'œuvre ou comme la somme des charges imputables à son unité d'œuvre (Fiévez et al., 1999, p. 168).
La méthode UVA ne se différencie pas de la méthode GP et utilise la notion de frais imputables et le principe des stratifications.
Georges Perrin explique au niveau de la théorie de la méthode GP comment doit se faire le comptage des GP (Perrin, 1963, p. 47). Ensuite, au niveau des applications de la méthode GP, il montre, dans le mode général d'application puis dans des exemples d'applications, quel est le cheminement qui aboutira au calcul du nombre de GP produits.
Il s'agit de comptabiliser les quantités fabriquées de chaque produit et de les multiplier par l'équivalent GP du produit ; ainsi en partant des fabrications d'une période on peut obtenir la production totale de GP de cette période (Perrin, 1963).
Pour la méthode UVA, la mesure de la production de valeur ajoutée exprimée en UVA a deux composantes (Fiévez et al., 1999, p. 184 à 186): les UVA liées aux produits fabriqués et les UVA liées aux services client. Les premières suivent la même logique de comptabilisation que pour la méthode GP, quant aux UVA « client », elles sont comptabilisées à partir des factures établies, « document qui synthétise l'ensemble des actions qui ont été nécessaires à l'accomplissement d'une vente » (Fiévez et al., 1999, p. 186), et donc à partir des équivalents des processus commerciaux, administratifs et logistiques ayant conduit à l'établissement de la facture.
Les deux méthodes permettent d'exprimer la production totale de l'entreprise en nombre de GP qui est une unité d'effort de production, ou en nombre d'UVA qui est une unité de valeur ajoutée.
Georges Perrin définit le prix de revient du GP comme le quotient des frais et charges de l'entreprise par le nombre de GP produits au cours de la même période (Perrin, 1963, p. 51). Il précise (1963, p. 56) que les frais et charges sont ceux qui concourent à la transformation de la matière à l'exclusion:
– des matières premières, dont les coûts sont établis suivant les moyens habituels et sont incorporés de façon séparée aux prix de revient de transformation des articles fabriqués ;
– des frais proportionnels au chiffre d'affaires (taxes, commissions) qui sont rajoutés au prix de revient total.

Le prix de revient du GP est calculé mensuellement, mais Georges Perrin spécifie que le prix de revient commercial doit être le prix moyen pondéré des 6 ou 12 derniers mois en cours (1963, p. 102).
Nous venons d'examiner les quelques points communs entre les méthodes GP et UVA, nous allons maintenant envisager les différences.
Pour la méthode GP il s'agit d'analyser la rentabilité des produits à partir du calcul de leur coût de revient et de la rentabilité par GP (Perrin, 1963, p. 148), alors que pour la méthode UVA l'essentiel est de déterminer le résultat par vente (Fiévez et al., 1999, p. 155).
La méthode GP est uniquement orientée vers l'analyse fine des activités de production. Cela peut se comprendre car à l'époque où elle a été développée entre 1953, énoncé de l'unification de la mesure de la production, et 1963, publication du livre La Méthode GP, la structure des entreprises était très différente de ce qu'elle est maintenant. Les fonctions commerciale, R et D, qualité, marketing, informatique, etc., n'existaient pas pour certaines ou étaient beaucoup moins importantes pour d'autres.
La méthode UVA repose sur une analyse fine de tous les processus productifs de valeur (Fiévez et al., 1999, p. 87) avec les processus liés aux produits, mais aussi les processus liés aux clients. Cette analyse de tous les processus de l'entreprise permet de concevoir « le calcul du résultat par vente » (p. 101). Il faut voir là un objectif nouveau pour la gestion qui est de savoir si une transaction entre l'entreprise et son client se traduira par un bénéfice ou une perte.
Une transaction peut être définie comme la somme de toutes les actions qui aboutissent à la livraison de produits à un client, se soldant par une facture et un encaissement. La transaction doit être considérée comme le « processus transversal élémentaire » de l'entreprise.
Une transaction consomme tous les processus liés aux produits depuis leur développement jusqu'à leur stockage, ainsi que tous les processus liés au client (processus commercial), à sa commande (processus administratif), à sa livraison (processus logistique).
G. Perrin (1963, p. 43) écrit: « Chaque opération de travail ayant reçu sa constante horaire en GP, il devient facile de calculer le nombre de GP nécessaires à la fabrication de chaque article, si les temps de travail à chaque opération sont connus. » Et aussi « [...] le coût du travail effectué est égal au coût horaire de l'opération multiplié par ledit temps passé. »
Il y a donc une confusion entre l'action et les moyens de la réaliser. Les moyens étant représentés par l'opération GP qui a sa constante horaire et l'action – le temps passé à utiliser ces moyens. Or le terme « opération », dans le langage courant, désigne une dynamique, une action. Pour donner un exemple, prenons une opération GP appelée « chargement camion » qui désigne un ensemble homogène de ressources – un chariot élévateur et un conducteur du chariot. Avec ce chariot élévateur nous
pouvons réaliser plusieurs actions: charger une palette, charger un camion entier, décharger une palette, déplacer une palette, etc.; on peut donc effectuer un déchargement avec l'opération « chargement camion ». C'est un contresens.
Dans la méthode UVA, il y a une distinction entre les moyens (ou configuration de ressources) que sont les postes UVA et l'utilisation de ces moyens que sont les opérations et les gammes opératoires (ou processus). Une opération se définit comme l'utilisation d'un poste UVA dans un temps donné (sous l'hypothèse que l'unité d'œuvre du poste soit l'heure). Ainsi peut-on faire des opérations différentes avec les mêmes moyens (charger et décharger en utilisant un chariot élévateur). Et les auteurs de la Méthode UVA définissent la gamme opératoire comme « une suite d'opérations, effectuées en un temps donné, sur des postes UVA » (Fiévez et al., 1999, p. 180).
En conclusion, il n'y pas de différence conceptuelle entre l'opération GP et le poste UVA: les deux sont des ensembles homogènes de ressources. Cependant, il y a une différence cognitive dans la mise en œuvre pratique lors de la description des modes opératoires et processus et par là même le calcul des équivalents UVA des produits ou services.
Il est tout à fait exact de dire que la méthode GP est une méthode de coût complet en spécifiant bien que l'on calcule le prix de revient des articles à partir du calcul du coût de l'unité GP. Seuls les produits ont été analysés, alors que toutes les charges de l'entreprise sont prises en compte. Il y a donc une répartition arbitraire de toutes les charges non liées à la production.
En ce qui concerne la méthode UVA l'objectif est de calculer le résultat par vente.
Pour y parvenir on procède à une imputation directe de tous les processus qu'elle a consommés, qu'ils soient liés aux produits livrés, mais aussi au client, à sa commande et à sa livraison (voir § 1.2.1). On mesure ainsi pour chaque vente le nombre exact d'UVA qu'elle a consommées.
Seuls les processus liés à la gestion de l'entreprise ne peuvent pas être imputés directement sur les transactions, mais ils représentent généralement 5 à 7 % des charges de l'entreprise.
Le coût de l'unité UVA est un coût complet puisque l'on prend en compte toutes les charges de l'entreprise alors que l'on considère uniquement les UVA produites qui ne comprennent pas la valorisation des processus liés à la gestion de l'entreprise.
Dans la méthode UVA il y a une répartition arbitraire uniquement des 5 à 7 % de charges qui sont liés à la gestion, ce qui permet de dire que, à très peu de chose près, la méthode calcule un « coût direct par transaction ».
Il serait possible de calculer le coût de l'UVA en excluant les charges liées à la gestion de l'entreprise, auquel cas le coût de l'UVA serait un coût direct. Le choix de calculer un coût complet équivaut à répartir les frais de gestion au prorata de la valeur ajoutée de chaque vente, ce qui expérimentalement n'a jamais posé de problème.

C’est au niveau de l’exploitation de chacune des deux méthodes qu’il y a le plus de différences.
Georges Perrin (1963) explique dans la cinquième partie de son livre, Possibilités de la méthode GP, ce que l’on peut attendre d’elle en matière de gestion, de contrôle des coûts de production, de contrôle budgétaire et, du point de vue commercial, de l’analyse de la rentabilité des articles fabriqués.
Certes, le suivi du nombre de GP produits dans le mois, le prix de revient du GP du mois et le prix de vente mensuel du GP sont des synthèses intéressantes qui sont conservées dans la méthode UVA.
Cependant, l’exploitation de la méthode UVA apporte toute une série d’innovations:
– décomposition de la structure des coûts par transaction;
– identification des ventes déficitaires et hémorragiques;
– recherche des causes de perte ;
– tracé des courbes de rentabilité (globale, par client, par marché, par produits, etc.). Nous détaillerons ces innovations dans la troisième partie.

La méthode UVA n’est pas une méthode de répartition comptable

Les articles, les chapitres de livres, les études de cas qui ne sont pas favorables à la méthode UVA ont tous des auteurs qui commettent une erreur fondamentale consistant à croire que dans la méthode UVA on commence par répartir, imputer ou ventiler les charges sur les postes UVA et que l’on obtient ainsi un coût de l’unité d’œuvre du poste.
La réalité est très différente.
À partir du moment où il est dit que la méthode UVA repose sur l’utilisation d’une unité de mesure pour gérer l’entreprise, la question initiale qui se pose est d’exprimer toute l’activité de l’entreprise dans cette unité de mesure. Dans la pratique, il s’agit de calculer l’indice des postes UVA à partir desquels on calculera les équivalents UVA des processus, des produits et des services.
Pour éviter des erreurs d’interprétation sur les termes nous pouvons reprendre les définitions données par Michel Gervais (2003).
Unité de valeur ajoutée: c’est la consommation des ressources nécessaires à la réalisation d’un processus ou d’un produit choisi comme étant représentatif des processus réalisés par l’entreprise.
Poste UVA: il s’agit d’un ensemble productif composé de machines et d’hommes fonctionnant dans des conditions technico-économiques particulières, avec une consommation précise de ressources et pour une utilisation bien définie.
Taux d’un poste (en €): c’est sa consommation de ressources directes par unité d’œuvre à la date d’analyse. Les consommations de ressources (charges) accumulées sur un poste UVA sont généralement les suivantes: main-d’œuvre directe, main-d’œuvre indirecte, matières consommables, entretien, outillage, amortissements techniques, frais liés à la surface du poste UVA, frais liés au matériel composant le poste UVA. Cette valorisation est déterminée dans des conditions habituelles d’exploitation (activité, rendement).
Taux de base: c’est la consommation de ressources de l’UVA à la date d’analyse. Si l’UVA correspond à un produit, c’est la somme des consommations d’unités d’œuvre à chaque poste (définies par la gamme opératoire du produit) multipliées par le taux de chacun de ces postes.
Indice UVA du poste: l’indice du poste est le taux du poste divisé par le taux de base.
Équivalent en UVA d’un processus ou d’un produit: nous pouvons mesurer en UVA la consommation de ressources d’un produit (ou d’un processus de transformation) en multipliant les consommations d’unités d’œuvre de ce produit sur chaque poste par l’indice de chaque poste. Ainsi toute une production diversifiée sera évaluée par référence à la production d’un produit de base représentatif.
Toutes ces définitions sont parfaitement claires.
Nous pouvons illustrer la méthodologie de construction de la méthode UVA dans une entreprise, nous présentons en annexe des exemples 3 d’analyse.
Lors de cette construction on parle d’unité (l’UVA), de postes UVA, de taux des postes et de l’UVA, des indices des postes UVA, des équivalents UVA des processus et des produits.
À aucun moment, lors de la construction de la méthode UVA, il n’est question de coût, et cette distinction terminologique est fondamentale car, non respectée, il s’ensuivra une incompréhension totale de la démarche UVA.
Le calcul des coûts, dans la méthode UVA, n’intervient que dans l’exploitation de la méthode qui comprend:
– la mesure de la production de valeur ajoutée exprimée en UVA ;
– le calcul du coût de l’UVA ;
– le calcul du coût des produits, des clients et des ventes;
– le calcul du résultat par vente ;
– le tracé des courbes de rentabilité.
Ces étapes successives de l’utilisation de la méthode UVA sont décrites dans le livre La Méthode UVA (Fiévez et al., 1999, p. 184-194).
Il est capital, pour comprendre la méthode UVA, de bien distinguer la construction où le but est de comparer les postes, les processus, les produits à une unité de référence et où toutes les valeurs sont exprimées en UVA (le calcul des taux

ne servant qu'à calculer des rapports) et l'exploitation où un raccordement avec les charges de la comptabilité générale permet de calculer des coûts.
Pour être fidèle à l'esprit de la méthode UVA il faut dire que nous procédons initialement à une analyse technico-économique des ressources consommées par l'entreprise, suivant une démarche spécifique ayant pour but de hiérarchiser les postes, les processus, les produits en calculant leur valeur exprimée par rapport à une unité de mesure, ce qui consiste à déterminer une valeur standard en UVA.
Tous les calculs dans la méthode UVA reposent sur la détermination de la valeur des postes et des processus.
Chaque poste UVA est défini minutieusement et, par construction, il est homogène, il est standardisé. Si l'un de ses composants change d'une façon significative, il devient un nouveau poste UVA. Prenons quelques exemples:
– un centre d'usinage peut générer trois postes UVA selon qu'il travaille en une, deux ou trois équipes, car les frais à la surface, les frais à la valeur, les amortissements techniques et les coûts salariaux sont différents dans les trois cas ;
– une ligne de conditionnement représente des postes UVA différents lorsque l'effectif changera en fonction du produit.
Chaque processus est une suite d'opérations réalisées sur des postes UVA avec une consommation précise d'unités d'œuvre.
Donc chaque poste UVA, chaque processus étant parfaitement définis sont des standards. Mais standard ne veut pas dire figé, un standard correspond à une définition et si la définition change, le standard change.
Un autre aspect de la démarche d'analyse de la méthode UVA la distingue des comptabilités de gestion classiques.
Dans une comptabilité de gestion nous procédons à un découpage de la totalité en morceaux: la totalité de l'entreprise est découpée en sections ou centres d'analyse ou activités, de la même façon la totalité des charges par nature de la comptabilité est déversée ou répartie sur chacune des parties du découpage. Cette approche peut être désignée comme « répartition comptable ». C'est une approche « top-down ».
Avec la méthode UVA nous procédons à une recomposition: elle va identifier tout ce qui a contribué à réaliser chacune des transactions entre l'entreprise et ses clients, et c'est ensuite qu'elle va recomposer la quasi-totalité des ressources de l'entreprise en faisant le total des transactions. Seules les ressources relatives aux processus de gestion n'y sont pas imputées directement, mais se retrouvent dans le coût de chaque transaction par le biais du coût de l'UVA. C'est une approche « bottom-up ».
Pour clore cette deuxième partie nous devons apporter quelques explications relatives aux indices des postes UVA.
Dans le livre La Méthode UVA (Fiévez et al., 1999) il est fait référence aux principes des « constantes occultes » de Georges Perrin.
L'énoncé de ces principes est fait par Georges Perrin au chapitre 7 de son livre ; il y spécifie que la limite de validité du principe des constantes occultes n'entre en jeu que fort rarement (1963, p. 35) et justifie que la révision des constantes d'une usine tous les cinq à six ans offre, par expérience, un large coefficient de sécurité.
Il faut remarquer que la méthode UVA calcule le rapport entre le taux des postes et le taux de base pour en déduire l'indice des postes. La méthode UVA est fondée sur des rapports, qui sont sensiblement stables mais pas constants au sens strict du mot. Au contraire il est précisé dans le paragraphe « La maintenance de la méthode UVA » (Fiévez et al., 1999, p. 209) qu'il faut « tenir à jour les indices des Postes UVA » et que, « en principe, les indices des postes UVA doivent être recalculés à chaque fois que l'on change l'organisation dans un atelier ou un service. »
Perrin a étudié les conditions de « constance » des rapports (1963, p. 34): une étude qui reste valable aujourd'hui. Une étude récente, qui reprend les calculs de Georges Perrin et les enrichit, conclut que la stabilité est remise en cause dans le cas où une ressource entre en proportions très différentes dans les postes UVA et subit une variation importante de son coût. Donc, il faut ces deux conditions réunies pour réduire la fiabilité des indices des postes UVA, nécessitant par ce fait de recalculer ces indices.
Dans la pratique, on constate que les entreprises utilisatrices de la méthode UVA ne se préoccupent que très peu de la variation des indices des postes UVA entre deux révisions soit quatre à cinq ans.

Les innovations de la méthode UVA

La méthode UVA développe des concepts et des outils nouveaux.
Il faut commencer par expliquer ce que l'on entend par VALEUR dans la méthode UVA.
Les charges d'exploitation d'une entreprise qui vend des produits et des services à ses clients sont constituées:
– des achats de matières, pièces, sous-ensembles, ensembles et travaux de sous-traitance à des fournisseurs extérieurs, dont les transporteurs à qui l'on sous-traite les livraisons ;
– de toutes les autres charges avec le personnel, les charges sociales, les amortissements, les taxes, l'outillage, les charges d'entretien, les frais financiers, etc., c'est-à-dire toutes les charges aboutissant au calcul du résultat courant d'exploitation.
Dans la méthode UVA, toutes ces dernières charges sont considérées comme de la VALEUR qui est AJOUTÉE aux « matières » pour aboutir à la vente des produits aux clients.
La méthode UVA considère cette valeur ajoutée comme l'indicateur économique qui traduit le mieux la richesse produite par l'entreprise.

Les bases conceptuelles et les principes directeurs de la méthode UVA sont exposés dans la deuxième partie du livre La Méthode UVA (Fiévez et al., 1999, p. 85-152). En voici la synthèse:
– Faire une analyse précise de tous les processus de l'entreprise.
– Considérer l'entreprise comme un réseau de processus.
– Substituer le résultat par vente au calcul de la marge par produit.
– Tracer des courbes pour étudier la rentabilité des ventes.
– Développer une stratégie d'amélioration du profit.
Ces principes directeurs de la méthode UVA reposent sur:
– l'utilisation d'une unité de mesure de la valeur ajoutée;
– la mesure de la production exprimée en unités ;
– le calcul du coût de l'UVA sur 12 mois glissants;
– le calcul pour chaque vente de tous les coûts imputables au client qu'ils soient commerciaux, administratifs ou logistiques et que l'on peut baptiser « coût du service client », en plus de tous les coûts imputables aux produits.
Parmi ces concepts et principes, quelles sont les véritables nouveautés dans le domaine de la gestion ? Qu'est-ce qui ne fait pas partie de ce qui est enseigné dans les écoles et universités, ni de ce qui est pratiqué dans les entreprises ?
La méthode ABC a montré que les produits n'étaient pas les seuls à générer des coûts et qu'il y avait d'autres « objets de coûts ».
L'originalité de la méthode UVA est de dire que ces objets de coûts peuvent être regroupés par produit, mais aussi, comme le souligne Bouquin (2004), par l'ensemble constitué d'un client, d'une commande, d'une livraison et d'une facture. En plus du coût des produits livrés au client, celui-ci consomme des processus commerciaux, administratifs, logistiques dont la somme des coûts est appelée « coût du service client ». Le coût du produit et le coût du service client sont totalement indépendants l'un de l'autre et il suffit de regarder des cas concrets pour se rendre compte de la très grande importance de l'analyse du coût du service client sur la réalité de la rentabilité de chaque vente (Fiévez et al., 1999, p. 93, tableau 5.1).
C'est au niveau de l'analyse du coût du service client et de ses composantes que le dirigeant et le gestionnaire de l'entreprise font des découvertes étonnantes. Prenons l'exemple réel d'une PMI de 66 personnes qui réalise un peu plus de 8 M€ de chiffre d'affaires avec 600 clients ; elle élabore, fabrique et commercialise des produits liquides de traitement de surface destinés à l'industrie des transports dans le monde entier. Elle vend 500 références. Les fonctions marketing, commercial et administration des ventes représentent 14 personnes, soit plus de 20 % de l'effectif ; on les regroupe sous l'appellation « coût commercial ».
Une analyse très fine des processus réalisés par ces 14 personnes a permis de calculer le nombre d'UVA commerciales consommées par chaque client.
La courbe et le tableau montrent que par rapport à la moyenne de 10,53 UVA/K€ certains clients qui réalisent 43,2 % et 32,8 % du chiffre d'affaires ont un coût commercial faible ou inférieur à la moyenne, alors que d'autres qui réalisent 1 % et 5,1 % du chiffre d'affaires ont un coût commercial énorme ou très important.
En poussant plus loin son analyse le dirigeant constatera que 1 % de son chiffre d'affaires est constitué de 140 clients sur un total de 600. Est-ce bien raisonnable d'y consacrer autant d'énergie ?
Ce type de courbe très dispersée se retrouve lorsque l'on analyse les coûts administratifs et logistiques mais aussi pour la R et D, l'ordonnancement-lancement, les approvisionnements, etc.
Cet exemple montre l'importance très grande d'une analyse fine sur la vision de l'entreprise. L'analyse du coût des services client est une nouveauté.
Il s'agit là d'un changement radical car l'objet de coût défini par la méthode UVA est « la vente » et non pas uniquement « le produit ».
La vente, également appelée transaction, correspond à la finalité de chaque entreprise qui ne peut vivre que si elle a des clients qui lui passent des commandes.
Chaque vente correspond à un ensemble:
Produits + Client + Commande + Livraison + Facturation
qui est un « processus transversal élémentaire » pour l'entreprise.
Nous constatons qu'il n'y a que très peu de ventes qui soient identiques à d'autres. En effet:
– les références de produits ou leurs quantités;
– le coût commercial lié au client ;
– le processus de traitement de commande;
– le volume de la livraison, le lieu de destination;
– les conditions de règlement, les ristournes ou remises;
tout cela varie d'une vente, d'un client, d'une commande, d'une livraison à l'autre. Même le coût d'un produit peut varier d'un client à l'autre, par exemple à cause de conditionnements spécifiques.
Les méthodes conventionnelles n'analysent pas du tout ou analysent seulement globalement cette diversité.
L'analyse très fine des postes UVA et de tous les processus de l'entreprise permet de calculer avec une très bonne précision tous les coûts et de considérer qu'ils ne sont pas arbitraires ni sujets à des conventions.

La somme de tous les coûts liés aux produits qui comprennent en dehors des matières, des coûts de conception, d'industrialisation, de fabrication et de contrôle, de manutention et de stockage est additionnée à la somme de tous les coûts liés aux clients, à la commande, à la livraison et à sa facturation. L'on obtient ainsi le coût de la vente.
La différence entre le montant facturé au client et le coût de la vente donne le résultat qui est un bénéfice si la différence est positive, ou une perte dans le cas contraire. Ce résultat rapporté au chiffre d'affaires de la vente est ce que nous appelons la rentabilité de la vente exprimée en % du chiffre d'affaires. Le calcul de la rentabilité de chaque vente est une nouveauté.
La « courbe type » de l'ensemble des ventes présente une grande dispersion, certaines ventes dégagent un profit de plus de 50 % alors que d'autres génèrent une perte qui, dans certains cas, dépasse 1 000 %.
La courbe de rentabilité de toutes les ventes annuelles matérialise, pour chaque point de la courbe l'écart entre ce que le client a payé et la somme des coûts engendrés par cette transaction. La courbe met en évidence plusieurs types d'écart:
– écart très favorable à l'entreprise correspondant aux ventes dangereusement bénéficiaires, ce qui veut dire que dans un marché concurrentiel la part de marché sera très faible car les clients trouvent d'autres fournisseurs à des prix beaucoup moins élevés ;
– écart très défavorable à l'entreprise correspondant aux ventes hémorragiques qui pénalisent très lourdement le résultat d'exploitation.
Les ventes hémorragiques correspondent à tous les dysfonctionnements de l'entreprise qui se traduisent par des coûts totalement disproportionnés par rapport à la vente comme cela vient d'être expliqué précédemment dans l'analyse du coût du service client.
En dehors de la courbe qui regroupe toutes les ventes, nous pouvons tracer des courbes correspondant à un critère de regroupement que choisira l'entreprise.
Toutes les entreprises souhaitent connaître la rentabilité de chaque client, il suffit alors de regrouper toutes les ventes faites à un client et l'on obtient une courbe de rentabilité du client.
Les critères de regroupement les plus fréquents sont: les familles de produits, les représentants, les zones géographique, les marchés, les montants facturés.
Les courbes de rentabilité sont une innovation.
Aujourd'hui, un système d'exploitation de la méthode UVA, connecté au système d'information de l'entreprise, est opérationnel et ses principales fonctions sont le calcul du coût de l'UVA sur 12 mois glissants, le calcul de la rentabilité par vente et le tracé des courbes de rentabilité.

Conclusion

Nous espérons, à travers cette communication, avoir apporté des précisions utiles sur les principes de la méthode UVA, sa construction, son exploitation.
Nous pensons qu'il serait très fructueux que le monde universitaire s'intéresse aux vrais problèmes posés par la méthode UVA et ses nouveautés:
– La hiérarchisation des postes, des processus, des produits et des services au client par rapport à une Unité de mesure de la valeur ajoutée est-elle fiable ?
– La modélisation de l'entreprise centrée sur l'analyse de ses transactions avec ses clients est-elle une nouvelle voie intéressante ?
– Les décisions prises par les dirigeants orientent-elles l'entreprise dans le sens du progrès ou l'entraînent-elles à sa perte ?
– Quelles sont les limites d'utilisation de la méthode UVA ?
Il est fortement souhaitable que des recherches de terrain soient menées pour répondre à ces questions. Comme le souligne Pierre Mévellec (2002), « Seule la confrontation au terrain peut donner vie aux outils et aux concepts qu'ils véhiculent ».
Dans les approches conventionnelles du contrôle de gestion beaucoup de ressources sont considérées comme des charges indirectes, ce qui est absolument exact car il est difficile de les imputer à partir de la comptabilité directement sans ambiguïté à un calcul de coût.
La méthodologie utilisée par les praticiens de la méthode UVA repose sur une analyse très fine ce qui permet de mettre en œuvre le « principe de stratification » qui transforme en ressources directes au niveau du poste des charges indirectes au niveau de la comptabilité.
L'analyse des ressources directes consommées par les postes UVA est réalisée suivant une logique particulière, c'est-à-dire un ensemble de conventions technico-économiques qui lui sont propres.
a) Frais à la surface
La démarche consiste à:
– mesurer la surface occupée par chaque poste UVA, cette surface incluant les zones de stockage et de manutention liées au poste (dans les activités administratives on prend la surface du bureau s'il n' y a qu'une personne, on la répartit s'il y a plusieurs personnes) ;

– déterminer les différentes catégories homogènes de surface: ateliers chauffés, stockage non chauffé, salles blanches, bureaux administratifs, etc. ;
– calculer pour chaque catégorie le coût annuel du m2 qui comprend: le loyer (ou l'amortissement technique), l'entretien, le chauffage, le conditionnement d'air, l'éclairage, la taxe professionnelle, l'assurance (voir exemple ci-dessus).
Certes cette démarche est discutable, mais elle consiste à rechercher des lois d'imputation plutôt que de considérer qu'il s'agit de frais généraux.
Si, dans un atelier, un poste occupe 10 m2 et un autre 50 m2 pourquoi ne pas en tenir compte ? Chaque poste de frais analysé de façon sérieuse améliorera le degré d'exactitude des coûts ; c'est le principe des stratifications.
b) Main-d'œuvre indirecte et encadrement
Dans la méthode des sections ou dans l'ABC la main-d'œuvre indirecte ou l'encadrement sont des charges imputées à la section ou à l'activité et leur coût est inclus dans le coût de l'unité d'œuvre ou de l'inducteur.
Or, quiconque vit dans un atelier ou un service administratif sait très bien que le travail des indirects et de l'encadrement n'est pratiquement jamais uniforme à l'intérieur de cet atelier ou de ce service administratif.
Dans la méthode UVA, après avoir identifié les différents postes UVA au sein de l'atelier ou du service administratif, on fera à l'aide de relevés (par exemple des observations instantanées) une imputation du temps de chaque personne sur chacun des postes UVA.

Introduction

Dans un contexte économique souvent difficile, face à une concurrence de plus en plus serrée, les entreprises industrielles ont l'obligation de surveiller leur gestion. de manière rigoureuse et de cerner leurs coûts avec de plus en plus de finesse et de rapidité. Et cela pour continuer à dégager des profits, condition nécessaire de leur pérennité. Cette impérieuse nécessité de développer des outils de gestion performants s'impose d'ailleurs de manière plus générale à toutes les organisations qui ont à concentrer leurs ressources et leurs efforts sur les activités les plus susceptibles de satisfaire les besoins de leurs clients ou de leurs usagers.
De multiples techniques, basées sur des outils de comptabilité analytique, sont utilisées dans ce sens depuis de nombreuses années. Ces techniques cependant trouvent de plus en plus leurs limites face à de nouvelles formes d'organisation industrielle (automatisation, juste à temps, ré-ingénierie, qualité totale, etc.) qui s'inscrivent toutes dans le sens d'une complexité et d'une variété croissante des produits, des processus, des activités productives, des marchés et des clients.
A travers une expérience de plusieurs décennies dans des fonctions opérationnelles, de conseil ou de formation, nous avons vécu ces limites des approches traditionnelles de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion. Et cela dans des entreprises manufacturières de toutes tailles, mais également dans la logistique, la distribution et les services.
Certes, depuis une dizaine d'années, de nouvelles démarches commencent à être envisagées, basées sur les approches de comptabilité et gestion par les activités. Mais force est de constater que ces approches récentes laissent encore beaucoup de questions en suspens, et notamment en raison de leur complexité de mise en oeuvre.
C'est dans ce contexte que nous avons développé progressivement et expérimenté une approche nouvelle en gestion industrielle, que nous avons dénommée méthode des unités de valeur ajoutée.
Cette approche est fondée sur l'analyse des processus correspondant à l'ensemble des activités de l'entreprise:
– processus liés aux produits (conception, industrialisation, lancement, approvisionnement, fabrication, contrôle, manutention, stockage, etc.);
– processus liés aux clients (prospection, traitement, préparation et expédition des commandes, facturation, etc.);
– processus liés à la gestion de l'entreprise (gestion du personnel, comptabilité, communication, etc.).
La diversité de ces processus impose pour leur évaluation, leur surveillance et leur comparaison l'adoption d'une unité de mesure de référence que nous basons sur la notion de valeur ajoutée. Nous considérons en effet la valeur ajoutée comme l'indicateur économique qui traduit le mieux la richesse produite et qui est le mieux susceptible d'être un langage commun à toutes les fonctions de l'entreprise.
Le calcul des unités de valeur ajoutée produites au cours de chacune des activités élémentaires de l'entreprise permet ainsi d'approcher au mieux la surveillance de la rentabilité et du résultat par facture au lieu de raisonner avec les concepts classiques de marge, tributaires de coefficients plus ou moins arbitraires d'imputation ou de ventilation de frais. Mais ce calcul des unités de valeur ajoutée permet également d'orienter les choix stratégiques et de créer des indicateurs de performance et des tableaux de bord pertinents dans l'esprit des démarches de progrès actuelles (ré-ingéniérie, benchmarking, organisation par projets, etc.).
Cet ouvrage a pour but de montrer comment cette approche basée sur les unités de valeur ajoutée peut offrir une réponse pertinente aux problématiques qui. viennent d'être évoquées et comment elle peut être mise en oeuvre avec succès.
Dans une première partie, on trouvera tout d'abord un rappel des problèmes industriels qui introduisent le besoin d'une vision nouvelle du pilotage de l'entreprise, pour aller dans le sens d'une meilleure réactivité et d'une meilleure maîtrise de la complexité et de la variété des produits et des processus de production. Puis les méthodes et outils classiques de

comptabilité analytique et de contrôle de gestion seront rappelés et critiqués, ainsi que les approches plus récentes de la gestion par activités, par processus et par projets.
La seconde partie mettra en relation ces méthodes et outils avec les problématiques évoquées auparavant. Cela permettra de montrer le besoin de la nouvelle approche que nous proposons, ainsi que d'en préciser les objectifs, les enjeux et les idées directrices. Deux axes essentiels de réflexion seront particulièrement approfondis: l'amélioration de la finesse des instruments d'analyse de gestion et la prise en compte de l'ensemble des activités génératrices de valeur ajoutée dans le cycle de vie des produits et services commercialisés par l'entreprise.
La troisième partie sera consacrée à la présentation concrète de la méthode des unités de valeur ajoutée proprement dite: les principes de calcul en seront montres, à partir de l'exemple simplifié d'un système de production. On verra ensuite comment ces principes peuvent être appliqués à la gestion de l'ensemble des activités de l'entreprise. Puis les applications de la méthode seront examinées, selon deux directions essentielles: centrage sur les produits (formation des coûts, établissement des coûts, des prix et des devis) et centrage sur la gestion des activités et des ressources de l'entreprise. Enfin on verra comment la méthode des unités de valeur ajoutée s'inscrit en cohérence avec les nouvelles formes d'organisation des entreprises industrielles.
La quatrième partie sera centrée sur la mise en oeuvre. Trois études de cas montreront comment il a été procédé pour mener à bien le projet de passage à un nouveau mode de gestion, les difficultés rencontrées et les résultats obtenus. Comme on le verra, ces études de cas concernent des entreprises de taille très différente. Ainsi, on constatera que la méthode objet de cet ouvrage peut trouver sa place aussi bien dans un grand groupe industriel que dans une PME de taille artisanale. À cette occasion, on constatera également que cette méthode peut être mise en oeuvre aussi bien dans le cadre d'un système informatique de gestion et de gestion de production sophistiqué que manuellement ou en programmant les calculs sur un simple tableur dans le cas d'une petite entreprise.
Cet ouvrage, qui porte un regard critique sur les méthodes classiques de comptabilité analytique, de contrôle budgétaire et de contrôle de gestion, et qui présente les principes et l'application de nouveaux modes d'évaluation des activités de l'entreprise, s'adresse donc en premier lieu aux praticiens, dirigeants d'entreprises, responsables de production, responsables commerciaux, contrôleurs de gestion, ainsi qu'aux consultants en organisation et en gestion que l'évolution du monde industriel amène à repenser leur vision de l'entreprise. Mais il concerne également les enseignants et étudiants d'écoles d'ingénieurs ou de filières de gestion auxquels il apportera la mise en perspective économique des nouvelles approches d'organisation industrielle auxquelles ils seront confrontés dans leur vie professionnelle.

Résumé ch1:

Dans un contexte de plus en plus difficile, caractérisé par une concurrence sévère et une baisse des marges, les entreprises ont à faire face à une augmentation de la complexité et de la variété des produits et des processus de production. Cela induit le besoin d'une vision nouvelle du pilotage de l'entreprise, prenant en compte des indicateurs plus nombreux et plus variés.
En effet, les schémas classiques des systèmes de décision hiérarchisés ne suffisent plus, face au besoin de suivre avec finesse l'ensemble des activités de l'entreprise et de disposer rapidement des informations nécessaires pour réagir rapidement et efficacement aux perturbations de toute nature qui peuvent affecter la vie de l'organisation.
Par ailleurs, en raison de l'imprévisibilité de plus en plus importante des évolutions techniques, économiques et commerciales, la nécessité est de plus en plus grande de pouvoir reconfigurer aisément les systèmes d'information et de décision, afin d'adapter ceux-ci en permanence aux évolutions du contexte.
Ainsi, des besoins nouveaux apparaissent, qui militent pour le développement de nouvelles approches de la gestion, dépassant les approches classiques dont le chapitre suivant rappellera les principes et livrera une analyse critique.

Résumé ch. 2

Le rappel et l'analyse critique des méthodes classiques de comptabilité analytique et de contrôle de gestion qui viennent d'être effectués dans ce chapitre montrent à l'évidence que ces méthodes deviennent de plus en plus mal adaptées au contexte actuel de complexité et d'incertitude dans lesquelles les entreprises sont plongées. Cela permet ainsi de conclure, comme Pierre Mévellec:
« La crise des outils de calcul économique à la disposition des gestionnaires est aujourd'hui patente. Coût complet et coût direct sont, dans leur orme traditionnelle, obsolètes. Il en est de même des budgets qui en découlent ainsi que des méthodes de choix d'investissements. »
On a vu en effet que l'on est conduit à une impasse car si on veut prendre en compte la complexité, on est amené à sophistiquer les modèles comptables, ce qui aboutit à leur non-transparence pour l'utilisateur et, dans une certaine mesure, à un manque de fiabilité de leurs résultats, compte tenu du nombre d'hypothèses de calcul que l'on est obligé de poser.
Par ailleurs, on a vu également que pour répondre à l'augmentation de l'incertitude du contexte, il est nécessaire de décentraliser les fonctions de décision dans l'entreprise et de doter cette dernière de systèmes de décision dent la structure soit « flexible » et adaptable aux évolutions du contexte. Or les systèmes de comptabilité analytique habituels

sont précisément caractérisés par la centralisation des informations qu'ils nécessitent, ainsi que par la rigidité des modèles qu'ils impliquent, de manière que les clés de répartition aient une pérennité pour garantir une cohérence dans le temps des analyses.
Il résulte de tout cela la nécessité de mettre au point de nouvelles approches méthodologiques plus conformes à l'évolution du contexte industriel actuel; approches qui seront suggérées dans les chapitres suivants.

Résumé ch. 3

Finalement, on retiendra que la méthode GP a amené une réponse intéressante et innovante à de multiples critiques des méthodes et outils classiques de comptabilité analytique et de contrôle de gestion formulées au chapitre précédent.
Elle a notamment permis de s'affranchir du recours à une unité monétaire pour la mesure et l'évaluation des activités de production, ce qui constitue une base fiable et stable pour la construction d'indicateurs de performance. Elle permet également de cerner les prix de revient des produits avec une précision accrue. Enfin, elle a le mérite de s'appuyer sur une distinction claire entre les facteurs techniques et les facteurs économiques.
Cependant, on peut lui faire encore le reproche principal de, rester essentiellement orientée vers la fonction de production.
Il n'en demeure pas moins qu'à notre connaissance, cette méthode est la première qui a essayé de dépasser les méthodes et outils classiques de comptabilité analytique en s'appuyant sur une analyse fine des processus de production basée sur le concept d'activité. En ce sens, elle a certainement introduit les premières idées sur lesquelles s'appuieront ensuite les approches actuelles de gestion par les activités qui feront l'objet du chapitre 4.

Résumé ch. 4

La méthode ABC est d'inspiration plus récente que les méthodes classiques de comptabilité analytique vues au chapitre 2 et que la méthode GP vue au chapitre 3. Elle connaît un engouement important dans de multiples entreprises, généralement de grande taille. Cet engouement vient en partie du fait qu'elle apporte une réponse à certaines critiques faites aux méthodes classiques de comptabilité analytique.
Ainsi, comme la méthode GP, elle vise à diminuer le plus possible la part de coûts indirects imputés au moyen de clés de répartition dont la pertinence peut être discutable. Et cela est obtenu, comme pour la méthode GP, au moyen d'un découpage fin de l'entreprise.
Cependant, en dépit des dénégations de certains de ses partisans, nous maintenons que sa mise en oeuvre n'est pas forcément évidente en raison de sa complexité. Et cela pour trois raisons essentielles:
– le nombre d'hypothèses à poser pour aboutir à un modèle de calcul des coûts satisfaisant pour l'ensemble des acteurs concernés de l'entreprise;
– la complexité des calculs à effectuer;
– le fait que les concepts utilisés laissent la porte ouverte aux interprétations t.
Quoi qu'il en soit, les idées directrices de cette méthode sont incontestables et offrent un potentiel intéressant et innovant pour la gestion de l'entreprise. C'est pourquoi on développera et on utilisera les principales d'entre elles dans les chapitres suivants, pour formuler des propositions de méthodes et d'outils de gestion.

POUR UNE ANALYSE FINE DES PROCESSUS PRODUCTIFS DE VALEUR

Le chef d'entreprise, confronté à la nécessité d'augmenter son résultat d'exploitation dispose, pour prendre ses décisions, d'informations qui ne correspondent pas forcément à ce dont il aurait véritablement besoin.
En effet, ces informations sont généralement:
– les coûts de production de ses produits, déterminés le plus souvent par les méthodes classiques de la comptabilité analytique, telles qu'elles ont été rappelées et analysées au chapitre 2;
– le volume de frais généraux et de frais commerciaux à couvrir par la marge;
– les taux de marge qu'il applique à chacune de ses ventes;
– les prix du marché,
– le résultat d'exploitation de l'exercice précédent et (avec plus ou moins de précision) le résultat provisoire et partiel de l'exercice en cours.
Or ces informations sont souvent trop vagues pour lui permettre de prendre des décisions précises, puisque dans la plupart des cas, seules les charges imputables à la production sont calculées et analysées pour être affectées aux produits, les autres étant prises en compte sous forme d'un coefficient variable selon le client et dont la détermination est toujours arbitraire. Comment en effet justifier avec précision le bien-fondé de tel coefficient appliqué à la vente de tel produit à tel client?
Et quand le résultat d'exploitation est de 2 ou 3 % du chiffre d'affaires et que l'objectif est de le faire passer à 4 ou 5%, c'est bien de précision qu'il s'agit. Et le dirigeant sait bien qu'il peut perdre un point de résultat au lieu de le gagner sans s'égarer beaucoup et sans savoir précisément à quoi attribuer ce phénomène.

Pour obtenir cette amélioration de la précision, il faut donc, comme on le montrera dans ce chapitre:
– qu'une analyse fine de tous les travaux réalisés dans l'entreprise soit effectuée;
– que le dirigeant soit en mesure de connaître, pour chaque commande livrée, le montant (positif ou négatif) de la participation de celle-ci au résultat global de l'entreprise.

1. VERS DES OUTILS PLUS FINS D'ANALYSE DE LA GESTION

1.1. Le besoin de remplacer les coefficients de marge par une analyse précise des processus

La marge, outil de gestion inadapté

Les méthodes classiques de comptabilité de gestion mettent en évidence une marge sur coût qui correspond à la différence entre le coût considéré et la recette dégagée par la vente du produit ou du service.
Deux types de marge sont généralement pris en considération: la marge sur coût total et la marge sur coût direct. Comme ces marges se définissent par rapport à des coûts pouvant être évalués par des méthodes diverses, elles ne constituent pas une référence absolue. Néanmoins, la somme des marges dégagées par la vente de tous les produits doit permettre de couvrir l'ensemble des charges qui n'auront pas été prises en compte a priori dans le calcul des coûts. Ces charges doivent donc être traitées a posteriori, c'est-à-dire dans le cadre de la détermination du résultat analytique de l'entreprise.
Ces charges, dénommées souvent « frais généraux », sont des dépenses dont l'imputation ou la ventilation sur des sections ou des activités est considérée comme trop compliquée, délicate ou arbitraire. De ce fait, pour calculer le résultat, ces frais généraux sont considérés globalement en retranchant leur montant de la somme des marges.
Ainsi, habituellement, le résultat de l'entreprise est décomposé de la façon suivante:
résultat = somme des marges – frais généraux
Ceci étant, le but d'une comptabilité de gestion est de fournir au dirigeant les informations lui permettant de gérer, c'est-à-dire de prendre les décisions qui assureront la rentabilité, la pérennité et, si possible, le développement de l'entreprise.
Dans l'hypothèse où cette entreprise dégage un bénéfice qui correspond à ses objectifs et que les actions menées par son dirigeant sont considérées comme bonnes, ce dernier n'envisagera que très rarement d'analyser en profondeur la structure de son résultat. Il considérera que sa gestion et les moyens dont il dispose pour l'assurer sont satisfaisants.
En revanche, si l'entreprise génère un bénéfice insuffisant ou une perte, le dirigeant souhaitera améliorer la situation. Ayant à sa disposition son chiffre d'affaires, le coût de revient des produits correspondants et le montant des frais généraux et commerciaux à couvrir, quelles solutions s'offrent à lui?
Les frais généraux étant bien souvent considérés comme des frais fixes, la première solution qui viendra à l'esprit du dirigeant sera, la plupart du temps, de chercher à augmenter les marges, c'est-à-dire:
– augmenter le chiffre d' affaires, soit en augmentant les parts de marché, soit en apportant une plus forte valeur ajoutée aux produits pour pouvoir les vendre à un prix plus élevé,
– et/ou réduire les coûts de revient des produits.
Vouloir augmenter ses parts de marché, c'est se mettre en mesure d'apporter à la clientèle potentielle un meilleur service, une meilleure qualité de produits ou de meilleurs prix que la concurrence. Si le service et la qualité des produits peuvent indéniablement être toujours améliorés, dans l'urgence à laquelle on se trouve généralement confronté, la tentation sera grande de vouloir essentiellement faire un effort sur les prix.
Mais jusqu'où peut-on aller? Quelle est la limite du coût marginal? Quel coefficient de marge appliquer lorsque l'on propose tel produit à tel prospect? Comment s'assurer que telle vente, si elle a lieu, aura une participation positive au résultat de l'entreprise?
À ces questions, la gestion par les marges ne peut pas répondre et ne permet pas de décider avec certitude, surtout lorsque le résultat est faible.
Apporter une plus forte valeur ajoutée aux produits pour pouvoir les vendre plus cher est rarement une solution dont les effets se manifestent à court terme. Elle nécessite souvent des études de marketing, de recherche, d'industrialisation, alors que le dirigeant dont l'exercice n'a pas été satisfaisant n'a qu'un objectif: que l'exercice suivant soit meilleur. Il recherchera donc essentiellement des solutions produisant leurs effets à court terme.
Quant à la solution qui consiste à réduire les coûts de revient des produits, pour peu que l'entreprise se situe dans un secteur très concurrentiel, il est peu probable qu'un simple « effort interne » apporte des résultats significatifs. La technologie et sa maîtrise sont en effet dans ce cas à la portée de toute la profession et l'entreprise a souvent déjà eu recours à toute la panoplie des méthodes de réduction des coûts (réorganisation, analyse de la valeur, SMED, etc.). Il reste cependant une solution: investir. Mais est-ce bien le moment, au terme d'un mauvais exercice?
De plus, si l'entreprise est productrice de plusieurs produits différents, en termes de réduction de coûts, par lequel devra-t-elle commencer? Par celui dont le coefficient de marge moyen est le plus faible? Qui nous dit que ce produit ne s'adresse pas essentiellement à un segment du marché peu consommateur de frais administratifs et commerciaux ? Entre les deux clients que sont le petit détaillant et la grande surface, peut-on affirmer que les coefficients de marge qu'on leur applique sur les produits vendus, même s'ils sont différents, participent au résultat de la même façon ?

Ce n'est pas parce que la marge sur un produit particulier est une composante du résultat global de l'entreprise que l'on peut raisonner comme si cette marge était représentative du résultat. Même considérée comme élevée dans son contexte, une marge peut en effet correspondre à un résultat négatif, c'est-à-dire une perte.
L'augmentation des marges présentant les difficultés que l'on vient d'énoncer, il reste au dirigeant à envisager une réduction des frais généraux. N'ayant généralement que des informations partielles et subjectives sur les effectifs concernés nécessaires et le volume des travaux qu'ils ont à accomplir, il n'aura aucun moyen objectif de pression sur la hiérarchie pour en solliciter une éventuelle réduction. Si, en fonction d'un programme de production, il est facile de déterminer avec précision le volume de main-d'oeuvre directe nécessaire, il n'en va pas de même pour les travaux administratifs et, le cas échéant, commerciaux. De plus, le dirigeant s'entendra souvent dire que les personnels concernés n'ont jamais eu autant de travail.
Il pourra donc décider, généralement seul:
– de réduire arbitrairement les effectifs;
– de ne plus faire aucune embauche;
– de refuser tout investissement;
– de comprimer les achats de fonctionnement;
– de limiter la formation à son minimum légal;
– etc.;
toutes décisions conventionnelles, globales et passe-partout qui créeront des perturbations organisationnelles et humaines d'autant plus importantes que chacun saura qu'elles auront été prises de façon arbitraire, sans être fondées sur une connaissance précise de la situation.
La gestion par les marges, méthode la plus répandue dans les entreprises, aboutit finalement à faire pression en permanence:
– sur le commercial pour qu'il accroisse ses parts de marché (on court après le volume);
– sur la production pour qu'elle réduise ses coûts (on court après le maintien de la marge malgré la pression concurrentielle);
et à intervenir périodiquement sur les frais généraux de façon souvent brutale et arbitraire.
Un outil de gestion est un outil inadapté donc inefficace s'il se contente d'indiquer au dirigeant que, pour accroître son résultat, il doit:
– modifier ses prix (sans préciser de quel produit et pour quel client);
– réduire ses coûts (sans préciser de quel produit et selon quels critères de production);
– réduire ses frais généraux et commerciaux (sans préciser lesquels).
C'est le fait que la méthode de gestion par les marges n'aboutisse à prendre que des décisions d'ordre général qui permet de dire qu'elle manque de finesse et qu'elle est inadaptée.

La nécessité de bien connaître le fonctionnement de l'entreprise en formalisant tous ses processus de travail

Les difficultés du dirigeant à prendre des décisions, dont il n'est pas sûr qu'elles se révéleront comme ayant été les bonnes, proviennent essentiellement du fait qu'il a agi « dans le brouillard », tout particulièrement dans le domaine des frais généraux et éventuellement commerciaux censés être couverts par la marge. Comme nous l'avons rappelé précédemment, les coûts de production sont généralement plus faciles à maîtriser et à contrôler pour la simple raison que leur constitution est souvent parfaitement connue. Il existe en effet des nomenclatures et des gammes de fabrication, résultat d'études techniques, indiquant très précisément pour chaque produit à réaliser les besoins en achats, en matériel et en personnel.
Il en va tout autrement dans les services administratifs, de même que dans beaucoup de services commerciaux et, dans certains cas, dans les bureaux d'études et de méthodes ainsi que dans des services techniques (maintenance, qualité, etc). Contrairement à ce qui se passe avec le personnel de fabrication, on ne sait généralement que de façon vague la manière dont est effectué le travail et le temps qu'il nécessite.
Pourtant, en y regardant de près, on s'aperçoit que les personnels concernés accomplissent des successions de tâches qui se révèlent être souvent les mêmes. Il suffit pour se convaincre de cet état de fait d'observer les réactions qui ne manquent pas de se produire dès que l'on propose des modifications dans l'organisation du travail.
Dans la mesure où ces travaux administratifs, commerciaux et quelquefois techniques s'effectuent de façon répétitive et selon la même méthode, pourquoi ne pas les formaliser et créer dans les services concernés des processus que l'on utiliserait aux mêmes fins que les gammes en production? On pourrait alors mettre en évidence le fait que la consommation de ressources par ces travaux est très variable selon les ventes et que sa globalisation, dans la marge, masque la diversité des consommations de chacune des ventes et donc les actions correctrices qu'il y aurait à mener.
On imagine donc facilement comment la méthode classique de gestion par les marges peut orienter de manière erronée les décisions de gestion, puisque, comme on vient de le voir, elle présente le biais d'une réduction systématique de la dispersion des valeurs des coefficients de couverture.

1.2. L'entreprise, vue comme un réseau de processus

L'entreprise est un réseau organisationnel dont chaque élément génère des processus

Une entreprise est constituée d'un ensemble plus ou moins important et complexe de directions, découpées en services, eux-mêmes composés de sections, etc. Par exemple:
– la comptabilité-clients fera partie du service comptabilité qui sera rattaché à la direction financière;
– le secrétariat commercial enregistrera des commandes dans des agences régionales dépendant de la direction commerciale;
– le groupe des préparateurs d'usinage, au service des méthodes, fera partie de la direction technique;
– le responsable de l'atelier d'usinage dépendra du directeur de la production.
Comprendre la façon de travailler d'un service consiste à décrire les différents processus effectués par le personnel de ce service. On donne ici au mot processus la définition suivante:
Un processus est une suite d'opérations effectuées dans un but clairement identifié, en un temps donné, sur des postes de travail fonctionnant dans des conditions technico-économiques déterminées, c'est-à-dire avec des consommations de ressources précises.
Cette définition concorde avec celle qui a été donnée au chapitre 4, au sens habituel de la méthode ABC. Cependant, alors que dans la méthode ABC, on a vu qu'un processus était décomposé en activités, ici il est décomposé en opérations. C'est-à-dire que la décomposition analytique des processus suggérée ici est plus fine que dans la méthode ABC.
En effet, on prend ici le mot opération dans son sens le plus large, qui va bien au-delà de la signification qui lui est habituellement donnée par les services de méthodes ou de fabrication.
Ainsi, une opération peut être:
– directe ou indirecte;
– de préparation;
– de production;
– de réglage;
– d'assemblage;
– de contrôle;
– de manutention;
– de stockage;
– de distribution;
– annexe ou administrative liée à la production;
– liée au client;
– liée à la gestion.
Ou encore:
– une opération réalisée sur un poste de travail isolé;
– une opération réalisée sur un groupe de postes de travail ou de machines;
– une opération parmi d'autres réalisée sur un poste de travail ou une machine dont les conditions d'utilisation varient selon les produits ou les pièces fabriquées (variation d'effectifs mis en oeuvre, variations d'énergie nécessaire selon la matière travaillée, variations de dépenses d'outillage, etc).
En fait, on doit considérer qu'il y a autant d'opérations différentes que les postes de travail sont utilisés dans des conditions qui en modifient le coût de fonctionnement, c'est-à-dire l'importance des consommations de ressources qui leur sont demandées.
En ce qui concerne la production, l'opération se rapporte souvent à l'heure, mais certaines peuvent être liées:
– au tonnage pour des opérations de réception, de magasinage et de stockage;
* au nombre de pièces pour le contrôle;
– au contenant pour une opération de traitement.
Pour d'autres fonctions de l'entreprise, les opérations peuvent se rapporter:
– au nombre de factures traitées;
– aux heures consacrées à la visite d'un client.
Tout ceci implique que les conditions d'exécution de chaque opération identifiée soient techniquement définies avec précision.
Il est courant pour une entreprise industrielle d'établir des gammes pour définir ses différents processus de fabrication. Il s'agit alors de décrire de façon formelle, comme le montre la figure 5.1., la succession des opérations qui composent ces processus en précisant le temps consommé par chacune d'elles.
L'usage veut que l'on réserve le mot « gamme » à la production et que l'on emploie plutôt le mot processus dans les autres secteurs de l'entreprise. La figure 5.2., qui illustre un exemple de fiche de description de processus, montre la similitude entre les notions de gamme de fabrication et de processus administratif.
De la même façon que les gammes de fabrication, certains processus pourront présenter des variantes. Ce sera souvent le cas du processus « visite à un client » pour lequel on aura, par exemple, les options suivantes:

– visite du représentant seul, au cours d'une tournée;
– visite du représentant accompagné de son chef de ventes, soit au cours d'une tournée, soit dans le cadre d'un déplacement spécifique;
– visite du chef de ventes accompagné de son directeur général.
L'expérience montre que, dans tous les cas, avec la collaboration du personnel et de sa hiérarchie, il est possible d'établir et de formaliser les processus administratifs et commerciaux pour 80 % à 95 % de l'activité des personnes concernées.
Une fois tous les processus identifiés et formalisés, on peut constater qu'ils peuvent être regroupés en trois grandes familles:
– les processus liés aux produits,
– les processus liés aux clients,
– les processus liés à la gestion.
Les processus liés aux produits sont des processus réalisés dans les services de l'entreprise dont l'activité est uniquement axée sur les produits depuis leur conception jusqu'au service après-vente. Ainsi, ils concernent les phases de recherche et développement, la réalisation des prototypes, l'industrialisation, la fabrication, le contrôle, la manutention, le stockage, la comptabilité fournisseurs, etc.
Les processus liés aux clients sont ceux qui sont réalisés dans les services de l'entreprise dont l'activité est axée sur le client, depuis sa prospection jusqu'au recouvrement de sa facture. Ainsi, ils concernent: les visites aux clients, les salons et expositions, les déplacements commerciaux, la réception des commandes, leur facturation, d'éventuelles relances, la comptabilité clients, etc.
Les processus liés à la gestion comprennent l'ensemble de tous les autres processus, nécessités par le fonctionnement de l'entreprise, et qui sont complètement indépendants des clients et des produits qu'on leur livre. Ils concernent par exemple le contrôle de gestion, la comptabilité générale, la direction générale, etc.

Une vente correspond à une somme de processus

Une vente, qui correspond à la fourniture de produits et de services à un client, est la synthèse de tous les efforts de l'entreprise, c'est-à-dire de tout son fonctionnement. La preuve en est que la somme des ventes, c'est-à-dire le chiffre d'affaires de l'entreprise, correspond, au résultat près, à l'ensemble des charges d'exploitation.
De même que:
– un produit a un coût qui est la somme des coûts des processus de conception, d'industrialisation, d'achats, d'ordonnancement, de fabrication, de contrôle, de manutention, de stockage;
– une commande a un coût dont une partie lui est spécifique (coûts des processus de traitement, de préparation, de facturation etc et une autre partie est spécifique au client qui l'a passée (coûts des processus de prospection, de visites, éventuellement de relance).
On peut donc dire que chaque vente est réalisée par une somme de processus liés d'une part aux produits et d'autre part au client et à sa commande.
Nous avons vu plus haut que l'on distinguait dans l'entreprise trois familles de processus, correspondant à trois pôles d'imputation des charges: les produits, les clients et la gestion générale. Remarquons ici que seule la valeur ajoutée par les deux premières familles est vendable, monnayable et négociable. Pour ce qui concerne la troisième, la valeur ajoutée consommée par la gestion de l'entreprise, on ne pourra l'imputer aux ventes que par répartition, en l'incluant dans le coût de l'UVA comme on le verra au chapitre 9. La connaissance des processus qui lui correspondent est néanmoins importante pour tenter de réduire cette valeur ajoutée lorsqu'elle est jugée excessive.
Comme un processus correspond à une consommation de ressources, le fait de décrire tous les processus liés aux produits, ainsi qu'aux travaux administratifs et commerciaux d'une vente, permet de connaître avec précision la consommation de ressources de cette vente, c'est-à-dire son coût direct complet.

2. POUR UNE MEILLEURE CONNAISSANCE DE LA PART DU RÉSULTAT GÉNÉRÉE PAR CHAQUE VENTE

2.1. La nécessité d'une étude fine du résultat

L'une des multiples préoccupations du chef d'entreprise, et qui n'est pas la moindre, est de faire entrer des commandes. Une commande, en effet, c'est la reconnaissance du bien-fondé de tous les efforts accomplis par l'entreprise et, surtout, c'est la manifestation de la décision d'un client de rémunérer ces efforts en contrepartie des produits (ou des services) qu'il demande.
Mais une commande, c'est aussi la matérialisation de la vente:
– de produits qu'il a fallu concevoir, développer, fabriquer, stocker;
– à un client qu'il a fallu démarcher, informer, convaincre, livrer, facturer.
C'est donc l'addition de très nombreux processus techniques, commerciaux et administratifs allant de la conception des produits et de la prospection des clients jusqu'au recouvrement de la facture qui en résultera.

Tant que ce recouvrement n'aura pas eu lieu, tout l'investissement industriel, commercial et administratif engagé par l'entreprise aura été déficitaire. Le recouvrement a pour objet de le rendre bénéficiaire. Mais comment être sûr qu'il en est bien ainsi?
Comment savoir, en effet, si telle facturation que l'on vient d'encaisser est inférieure ou supérieure (et de combien) aux coût qu'elle a représentés? À cette question, on a vu que les comptabilités classiques de gestion ne peuvent pas vraiment répondre (en tout cas pas avec la précision nécessaire). Et c'est à cette question centrale qu'une étude fine du résultat de l'entreprise se doit de répondre.
Dans cette optique, le chiffre d'affaires sur une période donnée étant la somme de toutes les facturations effectuées au cours de cette période, il est logique de considérer que le résultat d'exploitation de cette même période est la somme des résultats de chaque facture prise individuellement.
Ainsi, par exemple, prenons le cas d'une entreprise dont le chiffre d'affaires annuel est de 80 millions de francs, réalisés par 4 000 factures dont les montants s'échelonnent de 500 francs à 150 000 francs. Supposons que son bénéfice d'exploitation soit de 4 millions de francs, soit de 5% du chiffre d'affaires. Doit-on penser qu'une facture de 500 francs participe pour 2,50 francs au résultat et qu'une autre de 100 000 francs génère 5 000 francs de bénéfice ?
Il: est évident qu'il n'en est rien. Le résultat global d'exploitation est une somme de résultats partiels, les 5 % de bénéfice obtenus étant une moyenne entre des ventes qui ont engendré 10, 15, 20 ou 25% de bénéfice et d'autres génératrices de perte selon des pourcentages souvent bien supérieurs. Car si le bénéfice est souvent limité pour des raisons de prix de marché, la perte sur une vente n'est, elle, limitée par rien. Nous le constaterons d'ailleurs dans la quatrième partie de cet ouvrage sur des exemples tirés de la réalité. Et il est fréquent qu'une entreprise, pourtant bénéficiaire, perde de l'argent sur 20, 30 ou 40% de son chiffre d'affaires, c'est-à-dire qu'une partie bénéficiaire importante de ce chiffre serve tout simplement à compenser la perte générée par une autre partie toute aussi importante.
D'où la nécessité de calculer et d'analyser avec précision le résultat par vente, afin de pouvoir orienter prioritairement et efficacement la politique de l'entreprise, soit vers une réduction des déficits sur les ventes dont le résultat est négatif, soit vers une suppression pure et simple des ventes de ce type.

2.2. Le calcul du résultat par vente

Le résultat d'une vente est la différence entre le montant de la facture et ce que l'on appellera le coût de la vente. Ce coût peut se déterminer en considérant que cette vente est la synthèse de tous les efforts réalisés par l'entreprise pour prospecter des clients, concevoir, industrialiser et fabriquer des produits, enregistrer, préparer et livrer des commandes facturer et recouvrer le montant des factures.
Une vente consomme donc des efforts commerciaux, techniques, administratifs qui peuvent être expliqués et mesurés par une analyse fine du travail effectué par chaque fonction dans l'entreprise. Analyser une vente nécessite donc de décrire tous les processus réalisés; un processus étant défini ici comme une suite d'opérations exécutées sur des postes de travail dans un temps donné.
L'utilisation d'un poste de travail nécessite des ressources. Il va donc falloir mesurer la consommation des ressources nécessaires pour réaliser un processus et faire la somme des consommations de tous les processus dont l'exécution aboutira à une vente.

L'analyse des postes de travail et des ressources

Un poste de travail est un ensemble de moyens utilisés dans des conditions techniques et économiques bien précises. En d'autres termes, si la consommation de ressources d'un ensemble de moyens est différente selon les conditions d'utilisation, on est en présence d'autant de postes de travail qu'il y a de consommations de ressources différentes.
Les principales catégories de ressources dont on va pouvoir calculer la consommation sur un poste de travail sont les suivantes:
– La main d'oeuvre directe, qui est explicitement affectée au poste analysé et qui comprend par exemple une opératrice spécialisée sur un poste de montage, un ouvrier hautement qualifié sur un centre d'usinage,un régleur pour trois machines de décolletage, une employée administrative qui enregistre les commandes.
– La main-d'œuvre indirecte, qui correspond par exemple aux manutentionnaires, aux caristes, aux approvisionneurs, dont le travail consiste à alimenter les postes en matière, pièces, sous-ensembles et à emballer et évacuer les produits finis; tous employés dont il faudra évaluer le temps qu'ils passent à s'occuper de tel ou tel poste de travail.
– L'encadrement, qui correspond par exemple au chef d'équipe et au contremaître dans les ateliers, au chef de service dans les bureaux, etc., et dont il faudra évaluer, comme pour la main-d'oeuvre indirecte, la part de temps qu'il consacre à tel ou tel poste de travail.
– Les fournitures diverses: électricité, eau, air comprimé, fluides divers, utilisés dans les ateliers; mais également papeterie, photocopie, téléphone, dépensés dans les services techniques, administratifs et commerciaux.
– Les ressources d'entretien, qui comprennent des pièces de rechange, des heures de service maintenance et éventuellement des prestations extérieures.

– Les ressources matérielles liées à la surface occupée: elles coûtent par l'amortissement des bâtiments, le chauffage, l'éclairage, le nettoyage.
– Les ressources matérielles liées à la valeur du poste de travail,: elles coûtent principalement par l'amortissement technique des machines, mais aussi par les assurances, les frais financiers, la part de la taxe professionnelle liée aux immobilisations, etc.
Compte tenu de la diversité des ressources qui viennent d'être énumérées, l'analyse fine de leur consommation par chaque poste de travail doit être menée par un groupe multidisciplinaire selon une méthodologie bien établie. Ainsi, pour chaque poste de travail, la consommation de ressources sera calculée par unité d'oeuvre du poste. Il s'agira souvent de l'heure (homme ou machine) mais peut-être aussi du mètre ou du kilo.
On constate que cette démarche consiste à étudier avec une très grande finesse la totalité des postes de travail de l'entreprise (techniques, commerciaux et administratifs). Et l'expérience montre que l'on peut dans la plupart des entreprises analyser de manière fine la quasi-totalité des charges d'exploitation, en tout cas 90 à 95% d'entre elles.

L'analyse des processus

On rappelle qu'un processus est une suite d'opérations effectuées dans un but clairement identifié, dans un temps donné, sur des postes de travail fonctionnant dans des conditions technico-économiques déterminées, c'est-à-dire avec des consommations de ressources précises.
Les processus consomment les différents types de ressources qui viennent d'être décrits au paragraphe précédent.
Lors de l'analyse des processus, ceux-ci peuvent être classés selon les_ différentes catégories suivantes:
– Processus commerciaux: visite commerciale, référencement, envoi de catalogue, participation à un salon;
– Processus administratifs: enregistrement d'une commande-client, envoi d'une commande-fournisseur, approvisionnement d'une référence, relance d'un règlement de facture;
– Processus techniques: étude d'un nouveau produit, création d'un outillage, établissement d'une gamme, d'un devis, recherche d'un nouveau conditionnement;
– Processus logistiques: préparation et livraison des pièces dans les ateliers, manutention et stockage des produits finis, préparation des commandes;
– Processus de fabrication: usinage de pièces, réglage d'une machine automatique, montage de sous-ensembles et ensembles, assemblage de cartes électroniques.

L'analyse des ventes

Lorsque l'entreprise a calculé les ressources consommées par ses postes de travail puis par ses processus, il lui reste une autre démarche analytique à entreprendre: établir la nomenclature des processus nécessaires à la réalisation d'une vente.
Elle doit pour cela répondre à la question suivante: pour aboutir à la vente de ces produits à ce client, c'est-à-dire pour traiter sa commande, que s'est-il passé dans toutes les fonctions de l'entreprise?
En répondant à cette question, on constatera que tous les efforts réalisés dans toutes les fonctions de l'entreprise ont pour objectif de traiter toutes les commandes de tous les clients. Ainsi, la vente est la synthèse de tous les processus commerciaux, administratifs, techniques, logistiques, de fabrication nécessaires pour satisfaire un client.
Lorsque l'on aura établi la nomenclature des processus liés à une vente, on pourra déduire immédiatement les ressources qu'elle a consommées, donc son coût. La comparaison entre ce dernier et la somme réglée par le client, permettra de déterminer le résultat (bénéfice ou perte) généré par cette vente.

2.3. L'étude des couples ventes/résultats

Le fait de pouvoir déterminer pour chaque vente le coût des produits concernés ainsi que le coût des processus administratifs et commerciaux qu'elle a nécessités, et donc son résultat comptable, va permettre de traiter avec finesse la rentabilité des ventes, les devis, les tarifs et les conditions de vente.

L'étude de la rentabilité des ventes

La possibilité de connaître le résultat de chaque vente de l'entreprise constitue un outil remarquable car il va permettre de rechercher des corrélations entre ce résultat et les différents paramètres d'une vente que sont: les produits vendus, les clients livrés, les quantités de chaque produit, le chiffre d'affaires etc.
L'établissement d'une courbe de rentabilité qui résulte de cette connaissance du résultat par vente, compte tenu des possibilités sur lesquelles elle débouche, fera l'objet d'un développement particulier (cf. chapitre 7).

Le traitement des devis

On a souligné au chapitre 1 l'importance stratégique du traitement des devis (cf. par exemple la figure 1.6.). Un devis n'est pas autre chose qu'une vente prévisionnelle. Il concerne en effet des produits dont on connaît les coûts et qui sont destinés soit à un client, soit à un prospect.
S'il s'agit d'un client, les processus administratifs et commerciaux ainsi que les conditions de vente et de paiement qui le concernent sont connus. S'il s'agit d'un prospect, l'agent commercial qui est en relation avec lui se procurera le maximum d'informations de manière à pouvoir établir les processus administratifs et commerciaux prévisionnels les plus probables. On calculera ensuite le devis en établissant la nomenclature puis la valorisation des processus qui le constituent. Il suffira d'y ajouter le résultat souhaité ou possible compte tenu du marché. Dans tous les cas, on connaîtra, en acceptant l'éventuelle commande, son caractère bénéficiaire, déficitaire ou nul.
Si la demande du client potentiel est imprécise, la connaissance des alternatives entre différents processus possibles permettra, soit de demander un complément d'informations, soit de proposer différentes options avec les prix correspondants.

L'élaboration des tarifs et des conditions de vente

Tarifs et conditions de vente constituent le plus souvent des références servant de base à des négociations. Ce sont donc, en général, des références maximales. Dans la plupart des entreprises, quelques clients importants ont leurs prix et conditions de vente spécifiques, les autres étant classés en un certain nombre de catégories, chacune d'elles correspondant à un niveau de remise sur tarif.
Cette remise sur tarif constitue un aspect important des négociations entre commerciaux et clients, l'inconvénient majeur pour le commercial étant qu'il ignore souvent la véritable limite de sa possibilité de négociation. Le niveau de cette remise est d'ailleurs généralement fixé par une direction qui ne dispose elle-même que d'éléments très vagues pour prendre sa décision.
Si l'on dispose d'informations détaillées sur les processus liés aux ventes, la classification des clients, corrélative de leur remise sur tarif ne se fera plus uniquement, comme c'est souvent le cas, en fonction seulement de leur chiffre d'affaires annuel, mais aussi en fonction de la fréquence et de l'importance de chaque commande, d'exigences particulières (contrôle, durée de stockage, etc.), des véritables conditions de ventes et de paiement et autres éléments qui apparaîtront dans les processus et seront donc valorisés.
Par ailleurs, la connaissance précise des processus et de leurs coûts permettra, le cas échéant, d'approcher le coût marginal de chaque affaire, en plus du coût complet. Ainsi, dans certaines situations, on pourra consentir un effort commercial en bien meilleure connaissance de cause pour charger l'unité de production, puisque le coût marginal représente la limite en dessous de laquelle le supplément de chiffres d'affaires créé par une commande d'un client ne compense pas le supplément de dépenses correspondant.

Résumé ch. 5

On vient de voir dans ce chapitre qu'une saine gestion, dans un contexte où les marges des entreprises sont minces, nécessite une analyse précise et détaillée de toutes les opérations qui concourent à une vente. Cette analyse de tous les processus de création de valeur dans l'entreprise a essentiellement pour but de permettre l'évaluation directe d'un maximum de coûts, plutôt que de conserver de manière grossière une part importante de ces coûts méconnue et affectée arbitrairement aux ventes par le biais de ratios globaux et forfaitaires, représentatifs des « frais généraux ».
La mise en place de cette amélioration de la finesse des analyses, implique cependant un travail supplémentaire de collecte et de traitement des informations nécessaires, par rapport aux méthodes classiques vues au chapitre 2. Par ailleurs, on a vu la nécessité de comparer les processus de création de valeur au sein de l'entreprise et d'agréger ceux-ci pour évaluer la rentabilité d'une vente.
Pour ces deux raisons apparaît le besoin d'une réflexion approfondie sur la définition d'une véritable unité de mesure en comptabilité de gestion, qui fait l'objet du chapitre suivant.

POUR L'INTRODUCTION D'UNE VÉRITABLE UNITÉ DE MESURE DANS LA GESTION DE L'ENTREPRISE

On a vu aux chapitres précédents que, face aux imprécisions et aux limites des méthodes classiques de comptabilité et de contrôle des coûts, il est nécessaire de développer de nouvelles approches basées sur des analyses plus fines de l'ensemble des activités et processus productifs de valeur dans l'entreprise.
Cependant, pour mettre en oeuvre de telles analyses, il est nécessaire de se doter d'outils adéquats de mesure et d'évaluation des performances.
Ce sera l'objet de ce chapitre, que de préciser le besoin de tels outils et de définir les caractéristiques essentielles de ceux-ci. Pour ce faire, on s'appuiera sur l'exemple d'une entreprise que l'on suivra depuis sa création et sur plusieurs années.
Ainsi, on illustrera successivement:

– le cas simple où l'entreprise, à sa création, ne fabrique qu'un seul produit, et où il ne se pose pas vraiment de problème d'évaluation et de mesure de la performance;
– le cas plus complexe de cette entreprise après plusieurs années d'activité, alors qu'on fabrique plusieurs produits dont la rentabilité ne peut plus être cernée avec précision par les méthodes classiques de comptabilité analytique;
– et enfin la manière dont la définition et l'utilisation d'une unité de mesure aurait permis d'améliorer sensiblement la précision des estimations.

1 LE BESOIN D'UNE UNITÉ DE MESURE DANS LA GESTION DE L'ENTREPRISE

1.1. Le problème de la mesure des performances de l'entreprise

Les entreprises dont la gestion est la plus simple sont celles qui ne fabriquent qu'un seul produit. Dans ce cas, le coût unitaire de ce produit est le rapport entre la somme des charges d'exploitation mises en évidence par la comptabilité générale et le nombre de produits fabriqués.
Par ailleurs, pour mesurer la production, on a recours à une unité de mesure telle que le mètre ou le kilogramme. Ainsi, par exemple Usinor-Sacilor pourra mesurer des tonnes et Air France des kilomètres-passagers.
À moins qu'une entreprise ne fabrique qu'un seul produit toujours d'égale consistance, en partant de matières d'égales caractéristiques, auquel cas l'unité d'oeuvre sera une unité de ce produit, dans l'immense majorité dés cas, on se heurte à certaines difficultés.
Ainsi, par exemple, une voiture Peugeot du type 106 ne peut être assimilée à une autre du type 406. Pourtant il est courant pour un constructeur automobile de mesurer sa production par le nombre de véhicules fabriqués et ce, sans distinction des différences, même importantes, entre les produits.
En analysant les chiffres de ce tableau, peut-on par exemple comparer 924 000 Fiat à 283 900 Mercedes immatriculées sur la même période de 7 mois? Peut-on dire que l'activité de PSA a augmenté entre 1995 et 1996 de 4,3 %, dans la même proportion que ses immatriculations, alors que le mix de production n'est pas le même? Et ces questions montrent un réel besoin pour les chefs d'entreprise de mesurer physiquement l'ensemble de leur production et de pouvoir la comparer avec celle de l'année précédente ou avec celle de leur concurrent.
La traduction des flux de production en monnaie semble être la réponse évidente et la plus répandue à ce problème de mesure. Les différents produits sont alors valorisés de façon monétaire et il suffit donc dans ce cas de considérer, non pas des quantités physiques de produits mais des masses financières facilement mesurables et surtout pouvant faire l'objet d'additions cohérentes et multiples.
Cependant, on peut s'interroger sur la pertinence du choix d'une unité monétaire comme unité de mesure: l'unité monétaire peut en effet voir sa valeur intrinsèque évoluer dans le temps et, quelquefois, de manière importante. Par ailleurs, dans le cas d'entreprises trans ou multinationales (ce qui est une situation de plus en plus fréquente), il apparaît le besoin d'utiliser plusieurs unités monétaires pour évaluer la production de différents sites et, alors, on se heurte à des problèmes d'évolution des parités des diverses monnaies choisies comme référence.
En fait, mesurer ou comparer des productions en francs en euros ou en dollars est donc, de ce point de vue, l'équivalent d'une démarche qui consisterait à effectuer des mesures de longueurs avec un mètre qui évoluerait de 2, 5 ou 10 cm selon la situation politique et économique ou selon la situation géographique de l'endroit où l'on effectuerait la mesure, idée qui ne viendrait probablement à personne.
Ainsi la monnaie peut être considérée comme un moyen de valorisation, mais non pas comme une bonne unité de mesure.
Par ailleurs, un coût englobe:
– des paramètres économiques et monétaires variables d'un site industriel et d'un pays à l'autre: salaires, coûts des terrains, des locaux, des matériels et des matières consommables, fiscalité, taux de change, etc;
– des paramètres liés à la performance du site considéré, à son niveau d'organisation, à la formation et à la compétence de son personnel, etc;
– des paramètres liés au niveau d'activité du site au cours de la période à laquelle le coût correspond.
Comment dans ces conditions, et en ne disposant que de coûts, mesurer l'amélioration de la productivité sur plusieurs années ou établir une comparaison industriellement objective entre deux établissements?
Ainsi donc, la seule référence aux coûts ne permet pas de mettre en évidence l'un des principaux aspects de l'entreprise qui est son niveau de performance. Il convient alors de rejeter cette unité monétaire au profit d'une autre qui sera immuable et imperturbable dans le temps. En d'autres termes, il convient d'adopter une unité de mesure avec un étalon de référence qui présentera des caractéristiques de stabilité dans le temps et dans l'espace suffisantes pour pouvoir être considéré comme fixe et invariable.

1.2. Exemple de problème de choix d'une unité de mesure

Cas de l'entreprise monoproduit

Soit une entreprise dont on va suivre l'évolution au fil des années.
À ses débuts, à l'année A, c'est une affaire artisanale, composée de son créateur, d'une secrétaire et de 4 ouvriers. La fabrication est limitée à une famille de chaises en bois dont le processus de fabrication, sur quelques machines simples achetées d'occasion, est très homogène.
Le patron contrôle facilement sa fabrication à partir du nombre journalier de chaises fabriquées. Celui-ci varie entre 60 et 75, suivant que le dirigeant peut ou non consacrer la moitié de son temps à la fabrication et en fonction des aléas dans l'atelier ou des irrégularités du carnet de commandes.
Le tableau 6.2. donne, pour cette entreprise, les principales caractéristiques de la production (lignes 1 à 3) et des charges d'exploitation (lignes 4 à 8), ce qui permet de calculer très simplement le coût de revient et le bénéfice par unité produite (lignes 12 à 14).
Par ailleurs, pour suivre sa performance, le dirigeant calcule chaque jour un ratio de productivité égal au nombre de chaises produites par heure travaillée dans l'atelier. Ce ratio est en moyenne de 1,97 chaise/heure avec un minimum de 1,875 et un maximum de 2,125.
Donc à cette étape de son existence, l'entreprise connaît simplement à partir de sa comptabilité générale et du nombre de produits fabriqués:
– le coût de revient de son produit;
– le bénéfice dégagé par la vente.
Ceci veut dire que si l'on sait mesurer la production à l'aide d'une unité de mesure, ici la chaise, on peut gérer l'entreprise avec la seule comptabilité générale et le nombre de chaises fabriquées chaque jour.

Cas de l'entreprise multiproduits

À partir du moment où l'entreprise fabrique plusieurs produits, elle ne peut plus mesurer sa production puisqu'elle ne peut pas additionner des produits différents. Le calcul des coûts nécessite alors l'utilisation d'unités d'oeuvre (en général l'heure de main-d'oeuvre ou l'heure-machine) et, pour le suivi de la performance, la création d'indicateurs basés sur cette unité d'oeuvre.
La comparaison des tableaux 6.2. et 6.3. fait apparaître une chute du profit, le bénéfice de l'entreprise passant de 11,31 à 6,28 % du chiffre d'affaires.
Pour analyser les causes de cette diminution et orienter des actions d' amélioration, le chef d'entreprise va créer une comptabilité analytique simple. Cette comptabilité analytique basée sur les concepts développés au chapitre 2 va découper l'entreprise en trois sections correspondant respectivement à la production des chaises, des tables et des meubles. Cela permet d'établir le tableau 6.4. qui analyse la rentabilité de chacun de ces trois produits.
Par rapport au tableau 6.3., le tableau 6.4. fait apparaître les consommations unitaires de matière (ligne 9) qui sont de 42 F/chaise, 65 F/table et 71 F/meuble. Ces consommations sont obtenues par l'analyse de la conception technique des produits.
Quant aux charges d'exploitation (lignes 4 à 7), elles ont été ventilées en ligne 8 sur les trois produits à partir de la comptabilité analytique simple qui a été créée et de l'analyse des temps standard de main-d'oeuvre par produit.
Ainsi, après une petite étude technique, on trouve les temps standard suivants:
chaise: 0,5 h table: 1,5 h meuble: 2,6 h
Ces temps ont été reportés sur la ligne 15.
Au cours de l'année, il a donc été produit -(ligne 16):
(0,5 h x 20 500) + (1,5 h x 3 400) + (2,6 h x 1 250) = 18 600 heures
pour 20 251 heures travaillées, ce qui correspond à un rendement de ces dernières de:
18 600/20 251 = 91,8 %
Cela permet, assez logiquement, de ventiler en ligne files 2 512 000 francs de charges d'exploitation au prorata des nombres d'heures produites figurant en ligne 161.
Ayant ainsi obtenu une estimation des charges d'exploitation par type de produit, on peut déterminer en lignes 12 à 14 le bénéfice unitaire par produit, de la même manière que cela avait été fait à l'année A sur le tableau 6.2.
Le tableau 6.4. fait donc apparaître en ligne 14 une rentabilité différente selon les produits. Plus précisément, la rentabilité apparaît bonne sur les chaises, et même un peu meilleure qu'à l'année A (13,76 % du CA à l'année A + 5 contre 11,31 % du CA à l'année A). Par contre, la rentabilité apparaît sensiblement nulle sur les tables et catastrophique sur les meubles.
À partir de ce constat, le chef d'entreprise va entamer une réflexion d'amélioration de la rentabilité.
Il semble difficile de réduire la consommation de matières (ligne 9), qui est déterminée par la conception technique des produits. Quant aux prix de vente des produits (ligne 1), ils sont fixés par le marché et il semble tout aussi difficile de les augmenter sans risquer de perdre des parts de marché.
Dans ces conditions, il ne reste plus guère d'autre solution au dirigeant que de se tourner vers une analyse serrée de l'ensemble des charges d'exploitation en vue de les réduire.
Le chef d'entreprise décide alors d'étudier la rentabilité qu'apporterait l'achat de machines pour réduire les coûts.
Cette étude est basée sur les hypothèses suivantes:

* une prévision du marché de 75 000 chaises, 15 000 tables et 10 000 meubles en kit dans 5 ans;
* une réduction des temps telle qu'indiquée dans le tableau 6.5.

Ces temps correspondent toujours à des heures de main-d'oeuvre, car il faut toujours un ouvrier sur chaque machine, et le dirigeant n'a pas modifié son mode de gestion.

Les gains de temps seront obtenus avec un ensemble de machines dont le coût sera d'environ 9 000 000 E Le gain dans 5 ans sera de:

(0,1 x 75 000) + (0,5 x 15 000) + (1,1 x 10 000) = 26 000 heures/an

soit l'équivalent de 26 000/1 680 = 15 ouvriers dont on prévoit que le coût salarial annuel devrait être de l'ordre de 123 000 F.

D'où un gain annuel en personnel de:

123 900 x 15 = 1 845 000 E

Les machines seront donc rentabilisées en 9 000 000/1 845 000 = 4,9 ans et comme elles seront utilisables pendant 10 à 15 ans, l'investissement est intéressant. Le chef d'entreprise décide donc d'acheter des machines au fur et à mesure de l'évolution de ses ventes.

Cinq années s'étant encore écoulées, on est à l'année A + 10, l'entreprise a continué à se développer et il y a maintenant, en dehors du patron, de la secrétaire et du chef d'atelier, un agent commercial, une dactylo, un contremaître, un technicien d'entretien et 40 ouvriers.

Pour cette année A + 10, les données de production et les charges d'exploitation ont évolué, comme le montre le tableau 6.6., qui est établi selon le même principe que le tableau 6.4.

Sur ce tableau, on constate que les productions et les ventes ont été de 73 500 chaises, 15 900 tables et 9 200 meubles (à rapprocher des prévisions respectives qui étaient de 75 000, 15 000 et 10 000). La consommation de matières (ligne 9) est 44 F/chaise, 69 F/table et 74 F/meuble. Compte tenu de la concurrence, les prix de vente (ligne 1) ont peu augmenté, entre 3 et 5 % sur 5 ans, et ils,sont devenus: 131 F pour les chaises, 278 F pour les tables et 355 F pour les meubles. Quant aux charges d'exploitation, elles ont évolué à la mesure des embauches de personnel et des achats de machines.

Le bénéfice global ressort donc à 1 162 800 F, soit 6,72% du chiffre d'affaires, ce qui correspond à une très légère augmentation de la rentabilité, puisqu'à l'année A + 5, ce ratio s'élevait à 6,28% du CA.

L'analyse détaillée de la rentabilité pour chacun des types de produits peut être effectuée de la même manière que précédemment, lors de l'établissement du tableau 6.4. En particulier, la comparaison des tableaux 6.4. et 6.6. permet de rapprocher les résultats obtenus à 5 ans d'intervalle. Les conclusions de ce rapprochement sont les suivantes:

* le chiffre d'affaires a été multiplié par 4,4;
* le résultat d'exploitation s'est amélioré légèrement de 6,28% à 6,72% du chiffre d'affaires et il est passé de 246 750 à 1 162 000 F;
* les produits sont maintenant devenus bénéficiaires, sauf les meubles qui apparaissent sensiblement à l'équilibre.

Ces résultats encourageants ont été obtenus malgré une hausse très faible des prix de vente (entre le tiers et le quart de l'inflation) et grâce à des gains de productivité importants.

Cependant l'expert comptable, en examinant les comptes avec le dirigeant, estime que, si les résultats sont satisfaisants, l'analyse de ceux-ci n'est peut-être pas correcte car, à, son avis, les amortissements, consommables et frais d'outillage ne sont certainement pas bien ventilés en utilisant les heures produites comme clé de répartition.

Après discussion, le chef d'entreprise et son comptable décident de faire, pour l'année A + 10, une analyse plus fine en découpant la production en 2 sections: usinage et assemblage.

On entre alors pleinement dans la logique de la méthode des sections homogènes qui a été analysée au chapitre 2. C'est-à-dire qu'il va falloir choisir une unité d'oeuvre, l'heure en l'occurrence, pour les sections d'usinage et d'assemblage et ventiler les charges d'exploitation sur ces deux sections.

L'analyse des gammes de fabrication permet d'établir la répartition des heures entre usinage et assemblage pour chaque exemplaire de produit fabriqué (cf. tableau 6.7.)

L'exploitation des données du tableau 6.7. permet de calculer la répartition . des heures produites pour réaliser l'ensemble de la production qui a été détaillé en ligne 2 du tableau 6.6.

La ventilation des charges d'exploitation sur ces 2 sections est effectuée en utilisant des clés de répartition estimées à la suite d'une analyse détaillée.

Pour les salaires et charges ainsi que pour les frais généraux et divers, les clés de répartition obtenues sont présentées sur le tableau 6.8.

Pour les amortissements, ainsi que les matières consommables et les outillages, la répartition est estimée en analysant les investissements, les surfaces occupées, les puissances électriques installées, les outillages consommés, etc.

Cela permet d'établir le tableau 6.9. qui donne la répartition en francs des charges d'exploitation sur les deux sections d'usinage et d'assemblage, et qui permet de calculer le coût horaire de chacune.

Sur ce tableau, les charges d'exploitation (lignes 2 à 5) ont été ventilées au prorata des clés de répartition explicitées ci-dessus, notamment au tableau 6.8. Le nombre d'heures produites (ligne 8) résulte du simple report des chiffres calculés précédemment à la suite du tableau 6.7.

Connaissant les coûts horaires respectifs des sections d'usinage et d'assemblage, ainsi que les temps opératoires du tableau 6.7., il est alors facile d'évaluer le résultat par produit (cf. tableau 6.10).
Les conclusions sont alors très différentes de ce qu'elles étaient précédemment au vu du tableau 6.6., puisque les chaises et les tables apparaissent plus bénéficiaires que précédemment et les meubles plus déficitaires.
Ainsi, on constate une perte de 10,41% sur la vente des meubles qui représentent un chiffre d'affaires de:
355 x 9 200=3 266 000 F
soit 3 266 000 / 17 314 700 = 18,86% du CA.
Cette nouvelle analyse mettra le dirigeant dans l'obligation de rechercher des solutions pour ne plus perdre d'argent sur la vente des meubles; perte dont le montant s'élève à:
3 266 000 x 10,41%--340000F et qui pénalise de 2 % le résultat global.
Entre diverses mesures, à savoir l'amélioration du processus d'usinage, la simplification du produit, la réduction du coût matière, une légère augmentation du prix de vente, il devra, avec son équipe, trouver les solutions qui permettront d'améliorer d'environ 40 F le résultat unitaire sur les meubles, pour ramener véritablement celui-ci à l'équilibre.

1.3. Les problèmes engendrés par l'absence d'une unité de mesure

L'exemple simple qui vient d'être étudié permet de mettre en évidence que dès qu'une entreprise produit plusieurs articles, elle est obligée de créer une comptabilité analytique et de choisir des unités d'oeuvre pour: calculer le coût de revient des produits, expliquer son résultat, suivre sa productivité, prendre ses décisions.
En outre, l'exemple illustre certaines des analyses du chapitre 2. Il montre en effet qu'en fonction du découpage de l'entreprise (une ou plusieurs sections) et du choix de l'unité d'oeuvre, les résultats d'analyse peuvent être très différents, ce qui entraîne des décisions et des comportements, eux aussi très différents, de la part du dirigeant.
Ainsi, le calcul des coûts semble plus pertinent après séparation de l'usinage et de l'assemblage.
Cependant, lorsque l'on y regardera de plus près, on constatera que l'usinage implique des machines dont le prix d'achat est de 300 000 F, d'autres dont il est de 800 000 F et enfin qu'une grosse installation a coûté 2 000 000 F. Toutes ces machines ont des consommations d'énergie, d'outillage et d'entretien très différentes et leur utilisation n'est pas la même selon les produits fabriqués.
Cette section d'usinage n'apparaîtra donc pas vraiment «homogène» et on pourra songer à la découper à son tour, afin d'accroître la précision des évaluations.
En outre, cet exemple a été simplifié à l'extrême car il ne porte que sur 3 produits. Lorsque l'entreprise fabrique plusieurs dizaines ou centaines de produits avec une grande variété de machines, l'expérience montre que le découpage en sections et le choix des unités d'oeuvre sont trop limités pour être vraiment pertinents.
Les unités d'oeuvre (selon la méthode des sections homogènes) ou les inducteurs (selon la méthode ABC) doivent être les facteurs explicatifs de l'évolution de la consommation de ressources pour chaque section ou pour chaque activité. Mais en réalité, par souci de simplification, ces unités d'oeuvre résultent d'une décision bien souvent arbitraire, ne coïncidant pas réellement avec l'évolution de la section ou de l'activité concernée. De plus, il est devenu courant d'utiliser dans la plupart des entreprises l'heure de main-d'oeuvre directe, c'est-à-dire un taux de section horaire pour imputer les charges aux produits. Est-ce vraiment raisonnable ?
Une unité d'oeuvre convenablement choisie, et donc avec pertinence, nécessite régulièrement des remises en question et des calculs bien souvent fastidieux en appliquant la méthode des sections homogènes ou la méthode ABC.
Mais au-delà de tout cela, le découpage de l'entreprise en sections ou en activités entraînant la détermination d'une unité d'oeuvre particulière, n'offre qu'une vision statique de l'entreprise. Ce découpage est en effet figé pour une période assez longue puisqu'on hésite ensuite à le modifier. Cela annihile la dynamique de l'entreprise et fait obstacle aux évolutions nécessaires en matière organisationnelle et technique. Le système de comptabilité de gestion s'impose alors à toute l'organisation au lieu de l'accompagner et de permettre aux décideurs d'y voir clair.
On peut aussi s'interroger quant à la validité de ce découpage: ne résulte-t-il pas aussi d'une prise de décision arbitraire reposant sur des fondements plus ou moins subjectifs ? À défaut d'une réelle et profonde analyse des processus de l'entreprise, ce découpage peut s'avérer incohérent.

2. LES APPORTS D'UNE UNITÉ DE MESURE COMMUNE DANS LA GESTION DE L'ENTREPRISE

L'idée d'utiliser une unité de mesure commune dans la gestion d'une entreprise n'est pas nouvelle. En effet, comme on l'a vu au chapitre 3, dès 1953 Georges Perrin l'a développée dans une conférence donnée à la Société des ingénieurs civils de France. Dans cette conférence, intitulée «Le principe de l'unification de la mesure de la production dans les industries à fabrications multiples», Georges Perrin préconise en effet pour les entreprises à fabrications multiples la mise en place d'une unité de mesure commune, non seulement à tous les produits de l'entreprise, mais aussi à tous les postes de travail au sein des services de production.
Une telle unité permet d'assimiler la gestion des entreprises à fabrications multiples à la gestion simple des entreprises monoproductrices.

2.1. La gestion d'une entreprise utilisant une unité de mesure

Reprenons l'exemple du paragraphe 1 et supposons que le responsable de cette entreprise connaisse le principe de l'unification de la mesure de la production, tel qu'il a été introduit lors de la présentation de la méthode GP au chapitre 3.
Lorsque l'entreprise est artisanale, à l'année A, et ne fabrique que des chaises, on a vu que l'unité de mesure est la chaise et que les calculs de gestion s'effectuaient simplement à partir de la seule comptabilité générale.
La pratique de la gestion et des prises de décisions va changer à partir du moment où l'entreprise va se mettre à fabriquer des tables, puis des meubles en kit. Tout naturellement l'entrepreneur souhaitera conserver la chaise comme unité de mesure et calculer combien une table et un meuble valent de cette unité, c'est-à-dire quelle est leur valeur relative par rapport à une chaise.
Donc par définition:
1 chaise = 1 unité
Rappelons qu'on peut alors calculer les équivalents de la table et du meuble par rapport à la chaise, de la manière expliquée au chapitre 3, paragraphe 2.4. Supposons que les calculs aboutissent aux valeurs suivantes de ces équivalents, à savoir:
1 table = 3,1 unités 1 meuble = 5,1 unités
Connaissant leurs équivalents en chaises, dès que l'on envisage de produire des tables et des meubles, on peut connaître facilement leurs coûts prévisionnels.
En effet, initialement, pendant l'année A (cf. tableau 6.2.), on a produit 15 070 chaises, c'est-à-dire 15 070 unités, avec des charges d'exploitation de
1. Cf. chapitre 3 et texte de cette conférence en annexe.
1 001 000F. Le coût de l'unité (hors consommation de matières premières et composants) était donc de:
1 001 000 / 15 070 = 66,42 F
Dans ces conditions, le coût unitaire et la rentabilité prévisionnelle des nouveaux produits auraient pu être établis simplement, comme le montre le tableau 6.11.
Ce tableau, qui reprend pour les chaises les données de production et de coût de l'année A, conduit bien sûr pour-ce produit aux mêmes résultats que le tableau 6.2.
Les prix du marché étant à l'époque de 120 F pour les chaises, et estimés à 250 F pour les tables et 325 F pour les meubles, le dirigeant aurait constaté immédiatement que la vente de tables et de meubles pénaliserait ses résultats.
Après réflexion, il aurait pu par exemple décider de vendre des tables et des meubles en kit dans ces mauvaises conditions dans le but d'avoir de nouveaux clients qui lui auraient, de plus, acheté aussi des chaises sur lesquelles il avait un bénéfice de 11,31 % du CA.
En revanche, il n'aurait pas attendu 5 ans pour étudier l'impact d'un investissement dans des machines plus performantes et son comportement aurait par exemple pu être le suivant: à l'année A + 2, dès le début du développement de sa nouvelle clientèle, il aurait fait une étude de marché (évolution des quantités et des prix de chaque produit sur une dizaine d'années) et construit un projet sur la base des hypothèses présentées sur le tableau 6.12. (hypothèses résultant d'une prévision d'augmentation des prix de vente inférieure à l'inflation).
Ensuite le dirigeant aurait pu évaluer plusieurs scénarii.

2.2. Utilisation d'une unité de mesure pour l'évaluation de la production et de la performance

Nous avons vu précédemment qu'en l'absence d'une unité de mesure, le calcul des coûts était du domaine de la comptabilité analytique. La mesure de la performance, quant à elle, est basée sur l'évolution des coûts et la création d'indicateurs généralement exprimés sous forme d'un rendement en heures:
R = temps alloués / temps passés.
Cependant, si les heures sont l'unité d'oeuvre communément utilisée dans chaque section, sous forme d'heures-hommes ou d'heures-machines, elles ne sont pas additionnables entre sections (même si cela se fait parfois) à cause de leur hétérogénéité. De la sorte, si l'on peut généralement suivre correctement le rendement par section, il est hasardeux de le faire au niveau global de toute une usine.
Au contraire, la création d'une unité de mesure peut apporter beaucoup au dirigeant et à son équipe. Ainsi, en reprenant l'exemple précédent, on peut examiner comment l'entrepreneur aurait pu suivre l'évolution de sa société s'il avait connu le principe de l'unification de la mesure de la production.
L'unité de mesure étant la chaise fabriquée par des moyens artisanaux, lorsqu'il avait commencé à fabriquer des tables et des meubles en kit avec les mêmes moyens, il aurait calculé que:
1 chaise = 1 unité 1 table = 3,1 unités
1 meuble = 5,1 unités.
Cela aurait permis de comparer alors les années A et A + 5, de la manière représentée par le tableau 6.20.
Ce tableau montre donc que l'introduction d'une unité de mesure permet de comparer des productions quel que soit le mix des produits fabriqués.

Lorsque l'entrepreneur aurait commencé à fabriquer ses produits d'une façon industrielle après l'achat de machines performantes (2e scénario, paragraphe B), la valeur de chacun de ces produits serait devenue:
Chaise: 0,94 unité Table: 2,38 unités Meuble: 4,15 unités
On aurait pu continuer les comparaisons et on aurait eu par exemple pour l'année A + 10 le tableau 6.21, ce qui montre que l'introduction d'une unité de mesure permet de comparer des productions quelle que soit l'évolution des moyens.
Par ailleurs, dans les deux exemples matérialisés par les tableaux 6.20 et 6.21, on remarquera que le nombre d'unités par heure travaillée intervient dans l'indicateur de performance retenu.

2.3. Vers le principe de l'unification de la mesure de la valeur ajoutée

On vient de voir l'intérêt que présente l'utilisation d'une unité de mesure: calcul des coûts à partir de la seule comptabilité générale, possibilité de comparer et d'additionner des produits différents, suivi de la performance.
Cependant l'exemple qui vient d'être vu était limité aux activités de production et, si l'on en reste à ce stade, de nombreux problèmes ne seront pas résolus et notamment celui de l'analyse des frais généraux. On en arrive alors tout naturellement, et concernant l'utilisation de l'unité de mesure, à se poser la question: pourquoi se limiter à la production?
En effet, rien n'empêche de généraliser l'ensemble des raisonnements qui ont été tenus pour la production à l'ensemble des fonctions qui concourent à la création de la valeur ajoutée de l'entreprise. De ce fait, toutes les fonctions de l'entreprise seraient analysées sous le même angle, celui de la valeur ajoutée créée et la simplicité de gestion serait la même que dans le cas d'une entreprise monoproductrice ne comportant qu'une seule fonction.
Pour ce faire, l'unité de mesure doit être commune à tous les processus réalisés dans l'entreprise, qu'ils soient liés aux produits ou aux clients. Mais elle doit également être commune à tous les postes de travail de toutes les fonctions, de production, administratives, commerciales, logistiques, etc.
Ainsi, la démarche commerciale liée à un client sera définie par un processus commercial qui vaudra un certain nombre d'unités, le traitement d'une commande sera caractérisé par un processus administratif dont on calculera la valeur en unités, etc.
En additionnant tous les efforts commerciaux, administratifs, de production, etc, qui seront tous exprimés en une seule et unique unité, il sera donc possible de calculer le nombre total d'unités «produites» par l'entreprise. Et cette entreprise qui vend un grand nombre de produits à un grand nombre de clients pourra alors, sous l'angle de sa gestion, se traiter comme une entreprise monoproduit: elle produira des unités dont le coût sera le rapport entre la somme des charges d'exploitation et la somme des unités produites.

Résumé ch. 6

Ce chapitre a montré, en déroulant un exemple, l'intérêt de mettre en place dans l'entreprise un système d'évaluation, basé sur la construction d'une unité de mesure commune à l'ensemble des fonctions, processus et activités.
En ce sens, cette réflexion s'inscrit dans le prolongement direct de la méthode GP de Georges Perrin, dont le principe et l'intérêt ont été analysés au chapitre 3.
L'exemple utilisé dans ce chapitre était volontairement limité à des processus de production, mais généraliser la démarche à l'ensemble des processus productifs de valeur qui ont été examinés au chapitre 5 ne pose aucun problème.
La troisième partie de cet ouvrage présentera d'ailleurs les principes de cette généralisation et la quatrième partie montrera comment cette dernière a pu sans difficulté majeure être effectuée dans diverses situations industrielles.

POUR UNE NOUVELLE ORIENTATION DE LA GESTION

Le fait de disposer de l'outil nouveau qu'est l'unité de mesure, présentée au chapitre 6, permet de donner à la gestion une nouvelle orientation, de dissocier la comptabilité de la gestion et de rendre ainsi cette dernière plus pertinente.
On verra ainsi, dans ce chapitre, que l'introduction d'une véritable unité de mesure dans l'entreprise va permettre:
— de mieux analyser les consommations de ressources sur l'ensemble du cycle de vie des produits et des services commercialisés;
— d'analyser avec plus de finesse et de réalisme la rentabilité des ventes, pour mieux orienter la stratégie de l'entreprise et améliorer le profit de cette dernière;
— de fournir le moyen de résoudre certains antagonismes entre les fonctions de production, commerciale, etc; et cela grâce à l'introduction d'un système d'évaluation plus indiscutable et, par conséquent, plus universellement admis par les divers acteurs de l'entreprise.

1. LA PRISE EN COMPTE DE L'ENSEMBLE DU CYCLE DE VIE DU PRODUIT DANS LE CALCUL DE SON COÛT DE REVIENT

De façon schématique, comme le suggèrent de nombreux auteurs, on peut considérer que le cycle de vie d'un produit comprend 4 phases successives:
— Phase 1, création: le produit consomme des ressources sans entraîner de recettes. Différents services de l'entreprise collaborent à sa définition précise, à la détermination du segment de marché sur lequel il va devoir se situer, à la manière dont on va le produire et à quel coût. C'est aussi la période de mise en place des investissements et des outillages qui seront nécessaires à sa production.
— Phase 2, développement et industrialisation: c'est le démarrage de la production et sa montée en puissance. Le produit commence à engendrer du chiffre d'affaires, mais sa rentabilité n'est pas encore assurée. C'est aussi la période de mise au point de la fabrication, de la distribution et du développement des ventes.
— Phase 3, maturité et production: c'est l'aboutissement des deux phases précédentes. Le produit est fabriqué et vendu dans des conditions adéquates qui doivent engendrer un profit pour l'entreprise.
— Phase 4: déclin, arrêt de la production, maintien du SAV: le produit a vieilli, d'autres sont en train de se substituer à lui, ses ventes diminuent, ce qui entraîne une diminution de sa production. Son coût de revient augmente et les investissements qu'il a nécessités deviennent disproportionnés à l'utilisation qui en est faite. Un jour, on décide d'arrêter la production. Seul le SAV est maintenu: le produit continue à consommer des ressources (celles du SAV) et, le cas échéant, génère des recettes liées à la maintenance des produits en cours d'exploitation.
Cette présentation volontairement sommaire de la vie d'un produit a pour seul objet de mettre en évidence qu'au cours de celle-ci des coûts importants, directement imputables à ce produit, ont été engendrés en amont et en aval de sa période de production. Pourtant il est rare qu'ils lui soient réellement affectés.
Si les produits sont homogènes, si leur durée de vie est pratiquement la même, si les budgets consacrés aux phases 1 et 2 sont sensiblement constants d'une année sur l'autre, si surtout le résultat d'exploitation donne satisfaction au dirigeant, pourquoi ne pas adopter une solution qui a l'avantage de la simplicité et qui consisté à effectuer le bilan des coûts exercice comptable par exercice comptable?
En revanche, si les produits sont hétérogènes, si leur durée de vie est différente, si les budgets de recherche et développement évoluent de façon importante et si, de plus, le résultat d'exploitation s'amenuise, il devient anormal de ne pas rechercher une certaine cohérence dans le calcul des coûts et de continuer à répartir certaines charges de façon arbitraire.
On doit donc considérer, de façon générale, que la totalité des frais engendrés par un produit au cours de sa vie passée, présente et à venir (de façon prévisionnelle évidemment), et qui ne sont pas proportionnels à son volume de production, doivent être pris en compte et amortis sur un nombre prévisionnel d'exemplaires de ce produit. Au fil du temps, les prévisions n'étant pas forcément vérifiées, ce nombre prévisionnel évoluera, l'important étant que, à tout moment, il corresponde à «l'hypothèse la plus probable».
Un produit à grand succès verra ainsi s'amenuiser l'influence de sa création et de son développement dans son coût de revient, de même qu'un produit d'excellente qualité verra se réduire l'influence du coût prévisionnel de sa garantie ou de son service après-vente. À l'inverse, d'autres produits verront leurs coûts de revient «pénalisés» et seront donc moins porteurs de bénéfice.
En fait, les coûts et les recettes associés à un produit évoluent au cours de son cycle de vie de la manière représentée sur la figure 7.2.
Ainsi, durant les premières phases du cycle de vie, les coûts cumulés sont supérieurs aux recettes cumulées, et inversement durant les dernières phases.
La rentabilité d'un produit doit donc être examinée sur l'ensemble de son cycle de vie et cela pose deux questions d'ordre pratique:
1. Si le cycle de vie d'un produit est de 10 ans, osera-t-on additionner les francs du premier jour de sa création aux francs du dernier jour de sa période de garantie ? Une inflation, même faible, n'est pas négligeable au bout de 10 ans. Et puis, quelle inflation prendre en considération ?
2. Les coûts de recherche, de développement et d'après-vente se trouvant inclus sous forme d'amortissements dans les coûts de revient des produits, comment comparera-t-on, au cours d'un exercice donné, le coût réel des services concernés et la part de celui-ci qui sera imputée dans le montant des ventes ?
La création d'une unité de mesure, telle qu'elle a été introduite dans la méthode GP (cf. chapitre 3) et présentée de manière détaillée au chapitre 6, permet de répondre à ces 2 questions en résolvant facilement les problèmes qu'elles posent:
1. Au lieu de calculer en francs le coût de la création, du développement, de l'industrialisation et de la mise en place du SAV d'un produit, on va mesurer l'effort industriel que ces différentes actions ont nécessité. La mesure se fera en unités de valeur ajoutée (UVA), analogues à l'unité GP proposée par Georges Perrin. Cette unité étant, comme on l'a vu aux chapitres 3 et 6, définie par rapport à des critères physiques immuables, donc constante dans le temps, c'est en toute rigueur que l'on pourra additionner des unités qui ont été produites à 10 ans d'intervalle.
2. Chaque produit ou service commercialisé aura un équivalent UVA, c'est-à-dire qu'il sera caractérisé par un nombre d'UVA correspondant à la consommation de ressources nécessaire à sa création, son développement, son industrialisation, sa production, etc. Tous les frais dont il a été question ci-dessus seront donc inclus dans l'équivalent

UVA du produit. Le coût, en francs, de l'UVA étant actualisé en permanence, tous les coûts logiquement imputables au produit seront pris en compte dans son coût de revient.
Quant aux coûts réels des services de création, de recherche et développement ou de SAV, ils entreront dans le coût de l'UVA comme on le verra en 3e partie de cet ouvrage.

L'ANALYSE DE LA RENTABILITÉ DES VENTES

2.1. L'établissement de la courbe de rentabilité

On a vu au chapitre 6 que l'on pouvait, grâce à l'unité de mesure, déterminer avec précision le résultat comptable de chaque vente. Cela permet de tracer une courbe de rentabilité. Pour ce faire, on va prendre en considération la facturation de l'entreprise sur une période représentative et déterminer, pour chaque facture, son résultat. On classera ensuite les factures par ordre croissant de résultat en pourcentage du chiffre d'affaires, depuis celle dont la perte est la plus importante jusqu'à celle dont le bénéfice est le plus grand.
On tracera enfin la courbe de rentabilité comme le montre la figure 7.3, avec en abscisse le chiffre d'affaires par facture et en ordonnée le résultat correspondant. Sur cet exemple, on a analysé les factures d'un mois d'une entreprise industrielle. Le chiffre d'affaires correspondant était de 2 400 kF pour un résultat moyen' de 5,3 %. La perte la plus importante a été chiffrée à –112 % et le bénéfice le plus grand à 44 % du montant de leurs factures respectives. De plus, on constate que des factures correspondant à un chiffre d'affaires de 480 kF sur un total de 2 400 kF présentent un résultat négatif.

2.2. La détermination des actions à mener

L'analyse de la rentabilité d'un échantillon représentatif des ventes a pour objet de permettre au dirigeant de prendre un grand nombre de « microdécisions » qui auront, ensemble, une incidence positive sur l'évolution du résultat d'exploitation. Pour en arriver là, il sera nécessaire de procéder à une analyse multicritères de la courbe de rentabilité et de ses paramètres.

Prise en compte des données

Pour chaque vente, on considérera: le chiffre d'affaires hors taxes, le résultat en francs et en pourcentage du chiffre d'affaires, le coût commercial, le coût administratif, le coût des produits (incluant matière, fabrication, conception, industrialisation, etc), le coût de distribution, les références ries produits vendus.

Recherche de corrélations

À partir de cette base de données, on entreprendra une étude de corrélations entre le résultat et les différents paramètres. Cette étude débouchera sur des constatations du type, et à titre d'exemples: les produits de telle famille génèrent des ventes bénéficiaires de 12 à 25%, les factures inférieures à 1 000 francs perdent entre 5 et 60%, les livraisons en franco à plus de 250 km sont déficitaires etc.
L'expérience montre qu'aucun chef d'entreprise n'est insensible à de telles constatations. Ceci est d'autant plus vrai que, très souvent, on met en évidence des problèmes dont le dirigeant connaît ou devine l'existence, mais dont il n'est pas en mesure d'évaluer l'ampleur et que, par conséquent, il continue de tolérer quand ils se présentent. Même s'il affirme que sur tel type de vente à tel type de clientèle, et selon l'euphémisme bien connu, on ne doit pas gagner grand-chose, son opinion, fondée davantage sur l'intuition que sur des bases objectives, débouche rarement sur des décisions. Sans moyen de mesure, il lui est difficile de faire la distinction entre les vrais et les faux problèmes exposés par ses différents collaborateurs.
L'étude des paramètres de la courbe de rentabilité permet d'identifier les vrais problèmes, d'en mesurer l'importance en les valorisant et, par conséquent, de les hiérarchiser. La recherche de leur résolution sera facilitée par le fait qu'elle pourra se faire dans un climat consensuel, exempt de subjectivité.

Utilisation des résultats de l'analyse

L'analyse précédente va permettre, entre autres utilisations, de mettre en évidence cinq catégories de couples factures/résultats que l'on pourra classer selon la matrice BCG.
— Ventes à développer: ce sont celles qui dégagent un résultat supérieur au résultat moyen et dont le volume est faible. Le décideur se posera des questions relatives à ses possibilités d'augmenter ses parts de marché pour les produits concernés, en ne perdant pas de vue qu'il peut améliorer ces produits en en conservant le même prix de vente.

— Ventes dilemmes: il s'agit de celles dont le résultat est inférieur au résultat moyen et dont le volume est faible. Il faudra identifier avec précision, sur les factures correspondantes, les éléments de coût qui pourraient faire l'objet d'une réduction significative (main-d'oeuvre, coûts liés au client, etc).
— Ventes déficitaires: ce sont celles qui soulèvent les problèmes les plus difficiles à résoudre: elles représentent des volumes importants vendus à perte. Tout comme pour les ventes dilemmes, il faudra identifier les paramètres et tenter d'oeuvrer sur eux de telle sorte que ces ventes redeviennent bénéficiaires. En cas d'impossibilité, on pourra être amené, à terme, à remplacer les produits concernés.
— Ventes bénéficiaires et très bénéficiaires: elles dégagent un résultat positif, voire supérieur au résultat moyen, et, de plus, elles représentent des volumes importants. Ce sont les ventes grâce auxquelles l'entreprise vit. Il sera important d'en surveiller l'évolution pour réagir à la moindre de leur détérioration. De la même façon que précédemment, les paramètres explicatifs seront identifiés, ne serait-ce que pour en tirer des enseignements éventuellement applicables ailleurs.

Courbe de rentabilité et stratégie d'entreprise

Lorsque les corrélations entre les résultats et les caractéristiques de la courbe de rentabilité auront été parfaitement identifiées, le chef d'entreprise devra rechercher des solutions et développer sa stratégie pour:
— réduire le volume des ventes déficitaires;
— et augmenter le volume des ventes bénéficiaires.
Selon la nature et l'importance des problèmes mis en évidence par l'analyse de la rentabilité des ventes, les solutions correspondantes verront le jour à des horizons différents.
À court terme, il s'agit, par exemple de modifier un tarif (à la hausse et/ou à la baisse), de modifier certaines commandes, de changer un fournisseur.
À moyen terme, on décidera par exemple la remise en cause d'un processus de production, l'abandon d'un créneau de distribution, le remplacement d'un produit par un autre.
À long terme, on envisagera par exemple l'implantation sur un autre site, l'acquisition ou la cession d'une activité, le développement d'une technologie nouvelle.
Ainsi, le fait de connaître précisément comment se génère, vente par vente, le résultat de l'entreprise, constitue un outil dont la qualité n'a pas d'équivalent.

2. LE DÉVELOPPEMENT DE LA STRATÉGIE D'AMÉLIORATION DU PROFIT

La courbe de rentabilité qui vient d'être examinée indique le pourcentage du chiffre d'affaires qui génère des pertes, le niveau de bénéfice produit par les ventes les plus rémunératrices, le pourcentage du chiffre d'affaires dont le résultat est supérieur au résultat moyen.

Ces constatations sont certes fondamentales, mais elles ne présentent vraiment d'intérêt que si elles permettent à l'équipe managériale (directions générale, commerciale, financière et de production):
– de bien prendre conscience de ce qu'il y a une énorme dispersion de la rentabilité de chaque vente par rapport au résultat d'exploitation, ce dernier n'étant qu'une moyenne,
– d'être convaincu qu'il est indispensable de procéder à une analyse fine des corrélations entre le résultat d'une vente et les causes de ce résultat,
– de rechercher et de mettre en oeuvre l'ensemble des très nombreuses solutions, à court, moyen et long terme, qui permettront d'améliorer très substantiellement le profit.
Le principe de la recherche d'amélioration du profit est très simple: il consiste à oeuvrer dans le sens de l'augmentation du volume des ventes bénéficiaires et de la diminution, voire de l'élimination, des ventes déficitaires. En revanche, la recherche des solutions à mettre en oeuvre est pratiquement impossible si l'on ne connaît pas, avec précision, les causes de l'appartenance d'une vente à telle ou telle de ces catégories.
Pratiquement on procédera en cherchant à court terme à stopper les hémorragies financières, puis à moyen et long terme à améliorer la stratégie de l'entreprise et à ajuster les frais administratifs et commerciaux.

3.1. L'arrêt des hémorragies financières

Ce que nous appelons hémorragies sont des pertes très lourdes sur un faible pourcentage du chiffre d'affaires. Elles sont représentées par les 2, 3 ou 4% les plus à gauche de la courbe de rentabilité. Elles peuvent avoir des causes diverses, mais celles que l'on retrouve le plus souvent sont:
– soit des erreurs de tarif ou de devis dont on s'est aperçu trop tard (les clients se gardent bien de vous informer de ce que vos prix sont inférieurs de 50% à ceux de vos concurrents!) et qui vont devoir faire l'objet de nouvelles négociations;

– soit des exigences de la clientèle (qualité, adaptation d'un produit, livraisons par petites quantités) qui se sont amplifiées avec le temps sans pour autant être répercutées sur les prix et qui parfois se traduisent par de véritables extravagances.
Nous pensons qu'il faut faire une chasse sans relâche aux commandes, généralement de faible importance (c'est pourquoi on a tendance à n'y pas prêter attention) dont les coûts, hors les coûts des produits concernés, sont disproportionnés par rapport au coût de ces produits.
Il ne faut jamais perdre de vue que 100 % de perte (et cela se produit plus souvent qu'on ne le pense!) sur 1% du chiffre d'affaires correspond à 1 point de perte sur le résultat global de l'entreprise, celui-ci ne représentant en général que quelques points par rapport au chiffre d'affaires.
Il y a par ailleurs un raisonnement que l'on entend souvent tenir et à propos duquel nous émettons les plus vives réserves. C'est celui qui consiste à considérer un client globalement et à admettre qu'il n'est pas important de perdre de l'argent sur certaines de ses commandes pourvu que le bilan général de l'ensemble desdites commandes, sur une période donnée, soit satisfaisant. Nous prétendons que, sauf décision stratégique parfaitement maîtrisée, il n'y a jamais aucune raison de faire des ventes à perte.
Les méthodes que nous proposons dans cet ouvrage, par la finesse des analyses qu'elles permettent, donnent à la production suffisamment d'informations précises pour qu'elle remette en cause éventuellement ses processus de fabrication, si ce sont les coûts des produits qui sont en cause; au commercial suffisamment d'informations, donc d'arguments, pour lui permettre de négocier, éventuellement sur le moyen terme, si ce sont les prix qui sont la cause d'une vente déficitaire.

3.2. L'élaboration d'une stratégie à moyen et long termes

Les méthodes comptables de gestion ont créé des habitudes et des contraintes dont nous considérons qu'il est nécessaire de s'affranchir pour pouvoir mener valablement des actions à moyen et à long termes.
Ainsi l'usage est d'admettre que, dans l'entreprise, il y a des frais fixes et des frais variables. Les premiers sont ceux que l'on a peu de chance de voir évoluer ou fluctuer de façon importante au cours de l'exercice comptable, d'où leur dénomination, et les seconds sont censés être directement proportionnels au volume d'activité, donc ajustables à court terme.
Or nous considérons que, si l'exercice comptable est une notion de la plus haute importance dans le fonctionnement de l'entreprise, la gestion de cette entreprise doit se faire à un horizon beaucoup plus lointain que celui du terme d'un exercice, comme cela a été montré au paragraphe 1. Rappelons en effet que gérer l'entreprise ce n'est pas seulement assurer sa rentabilité, mais aussi sa pérennité et, si possible, son développement.
Dès l'instant que l'horizon se situe bien au-delà du terme de l'exercice, il n'y a plus à prendre en considération de frais fixes. Tous les frais sont variables et peuvent donc être ajustés, mais à des horizons différents.
L'étude de la partie déficitaire de la courbe de rentabilité aura fait surgir un certain nombre de problèmes. Des solutions immédiates ou à court terme auront pu être trouvées pour quelques-uns d'entre eux. Pour d'autres, elles devront s'étaler dans le temps.
Parmi les problèmes dont les solutions seront étalées dans le temps, on pourra avoir, par exemple: des produits à abandonner, à remplacer, à développer; des produits dont la conception est à améliorer; des choix d'investissements à faire pour être plus compétitif sur certains produits que l'on veut conserver.
Selon les entreprises la courbe de rentabilité sera plus ou moins simple à établir. Dans le meilleur des cas, on pourra la faire avec l'intégralité des factures. Elle constituera alors un élément du tableau de bord qui permettra de suivre l'évolution due aux travaux qu'elle aura provoqués.
Dans les cas les plus complexes, l'établissement d'une telle courbe, sur un échantillon représentatif de factures, et avec une périodicité de 6 mois, doit permettre de suivre correctement l'évolution de la situation et de surveiller l'éventuelle apparition de nouvelles causes de mauvaise rentabilité.

3.3. L'ajustement des frais administratifs et commerciaux

Il est souvent difficile, pour le chef d'entreprise, de savoir si le volume des frais administratifs et commerciaux est correctement adapté à la situation. Ses points de repère sont souvent vagues et la hiérarchie ne lui fournit généralement que des informations subjectives.
L'étude détaillée de la courbe de rentabilité va mettre en évidence, pour chaque facture et en plus du coût des produits, les coûts administratifs et commerciaux qui lui sont imputables. Ces informations vont pouvoir faire l'objet de suivis, de comparaisons et de recherches de justifications.
Ainsi, en considérant que la totalité du personnel est productrice de processus techniques, administratifs ou commerciaux et que chaque processus est valorisé, la détermination des besoins en personnel se fera, pour toute l'entreprise, de la même manière qu'elle se fait généralement pour le personnel de production dont les processus (les gammes de fabrication) sont connus avec précision depuis longtemps.

4. VERS UNE GESTION CONSENSUELLE

Indépendamment des inconvénients techniques que présentent les méthodes comptables de gestion et que nous avons déjà évoqués, il en est d'autres, d'ordre humain ceux-là, dont l'importance n'est pas moindre.
Tout d'abord, en créant des sections productives et des sections improductives, les méthodes comptables ont donné naissance aux notions de personnels directs et indirects. Et cela est évidemment susceptible de détériorer le climat dans l'entreprise, en faisant ressentir une discrimination entre ces deux catégories d'employés.
Mais plus encore, ces méthodes d'origine comptable, mises en place la plupart du temps par des comptables, présentent les situations, les évolutions, les prévisions de l'entreprise sous une forme et selon des techniques comptables. Le résultat est qu'elles ne sont parfaitement comprises et maîtrisées que par quelques personnes, parmi lesquelles ne figure d'ailleurs pas toujours le dirigeant!
Cette discrimination entre les personnels directs et indirects, ainsi que la méconnaissance du fonctionnement de l'outil de gestion engendre presque toujours des antagonismes entre certains services de l'entreprise et notamment entre la production et le contrôle de gestion ainsi qu'entre la production et les services commerciaux.

4.1. Les antagonismes entre la production et le contrôle de gestion

Parce qu'elle est le seul secteur de l'entreprise dont l'activité du personnel est contrôlée de façon rigoureuse, la production a souvent le sentiment d'être brimée par le contrôle de gestion: on lui impose des temps alloués, qui doivent être respectés parce qu'ils sont la clé de voûte de l'établissement des coûts de revient. Si, dans les autres secteurs de l'entreprise, il arrive que l'on demande des comptes au personnel sur son activité, ce n'est jamais avec la même rigueur. D'ailleurs, qui sait évaluer objectivement l'activité de services administratifs ou commerciaux ?
Mais l'animosité entre production et contrôle de gestion a une autre cause: ces deux éléments de l'entreprise ne parlent pas le même langage. Le gestionnaire exprime des coûts, il parle en francs, mais, le franc n'étant pas une unité de mesure, il ne mesure rien. Le producteur au contraire, lui, mesure un nombre de produits fabriqués et des heures passées pour les fabriquer.
Ce sont les seuls points sur lesquels il aimerait qu'on lui demande des comptes. Ces comptes, d'ailleurs il les fournit, mais lorsqu'on les lui restitue, affectés de paramètres qu'il ne maîtrise pas, il ne les reconnaît pas.
Ceci n'est pas sans avoir des effets pervers qui peuvent amener certains responsables à prendre des décisions grotesques, comme le montrent les deux exemples suivants.
Dans telle entreprise, on a pu observer un chef d'atelier déplacer une machine et l'opérateur correspondant dans une autre section pour en faire baisser le taux horaire d'utilisation. Il avait parfaitement conscience de la stupidité de sa démarche mais il l'accomplissait pour se situer dans ce qu'il croyait être la logique d'un contrôleur de gestion que, bien sûr, il accusait d'ignorance et d'incompétence.
Dans telle autre entreprise, on a également pu observer qu'un responsable de production s'attirait des remarques désobligeantes de sa hiérarchie parce que certains taux de sections de fabrication avaient augmenté de façon excessive d'un exercice à l'autre. Or ce responsable ne maîtrisait ni les salaires, ni la répartition des charges fixes sur les sections concernées. De plus, et c'était le comble, il avait mis en place de tels gains de productivité qu'à production égale son nombre d'heures productives avait baissé de façon significative par rapport à l'exercice antérieur, ce qui, à charges égales, augmentait bien évidemment le coût unitaire de celles-ci!
Ces deux exemples, qui ne font qu'illustrer les tensions qui existent entre la production et le contrôle de gestion, montrent bien qu'un langage commun entre ces deux entités est à trouver.

4.2. Les antagonismes entre la production et les services commerciaux

Le prix de vente d'un produit étant constitué de son coût de revient majoré de la marge, celle-ci étant elle-même composée des frais fixes et d'un bénéfice, que se passe-t-il quand un prix de vente est considéré comme trop élevé par le commercial ?
Comme il n'est pas question de vendre sans bénéfice et que les frais fixes, comme leur nom l'indique, ne peuvent pas être réduits à court terme, il ne reste alors plus qu'une seule solution: réduire le coût de revient du produit.
Ainsi, dans notre culture industrielle actuelle, dès que le prix de vente d'un produit est trop élevé, c'est parce que son coût de revient est lui-même trop élevé. C'est oublier un peu vite qu'un prix de vente doit inclure des coûts administratifs et commerciaux dont l'importance peut être considérable, comme on le verra dans la 3e partie de cet ouvrage.
Il n'en demeure pas moins que cette manière habituelle de voir les choses donne naissance à des tensions entre la production et le commercial, le second reprochant généralement à la première de fabriquer trop cher et la première rétorquant au second que l'argument du prix trop élevé est celui d'un mauvais vendeur.
La raison de fond de cet antagonisme réside dans le fait que, de la manière dont sont établis les prix, le commercial ne se sent pas vraiment concerné par les coûts. Pour lui, ils relèvent pour l'essentiel de la production et pour le reste de

l'arithmétique. Or dans une vente, il y a certes le coût des produits qui en sont l'objet, mais aussi des coûts commerciaux et administratifs qu'il convient d'analyser et de ne plus noyer dans un coefficient global.

4.3. Vers la résolution des antagonismes dans l'entreprise

Pour ce qui concerne l'antagonisme entre la production et le contrôle de gestion, il est éliminé par le fait qu'avec l'introduction d'une unité de mesure telle que présentée au chapitre 6, on peut considérer que l'entreprise ne fabrique plus et ne vend plus qu'un seul produit: l'unité de valeur ajoutée. Or, on peut comprendre dès à présent que la gestion d'une entreprise monoproduit évite les comptabilités analytiques et, par voie de conséquence, les inconvénients relationnels qu'elles entraînent.
S'agissant des tensions qui régissent de façon quasi traditionnelle les relations entre la production et le commercial, nous allons voir pourquoi elles n'ont plus lieu de perdurer.
Reprenons la partie de la courbe de rentabilité correspondant aux ventes déficitaires (cf. figure 7.6.) et supposons que l'équipe de direction de l'entreprise concernée se soit fixé comme objectif de substituer, sous 12 mois par exemple, les 3% du chiffre d'affaires ayant le plus participé à la perte, par 3% de chiffre d'affaires à l'équilibre.
Remarquons au passage que cet objectif, a priori raisonnable, fait passer, s'il est atteint, le résultat de 5,3% du chiffre d'affaires (cf. figure 7.3) à 7,4 %, ce qui est considérable (+ 40 %).
Sur le plan pratique, comment les choses vont-elles se passer?
Ces 3% de chiffre d'affaires très déficitaire seront constitués par un certain nombre de commandes, chacune d'elles se trouvant située dans cette partie de la courbe de rentabilité pour ses raisons propres. Or, des raisons, il va y en avoir de tous ordres, qui vont concerner tous les secteurs de l'entreprise, c'est-à-dire la fabrication, les méthodes, les ventes, les achats, les services administratifs, etc. Pour arriver à l'objectif, on va remettre en cause des gammes de fabrication, mais aussi des processus administratifs, des conditions de vente, de règlement, de livraison en franco, des quantités minimales à commander, des conceptions de produits, on évitera certaines ventes, on en favorisera d'autres, etc. Ce sera un véritable travail d'équipe concernant tous les services de l'entreprise qui, au lieu de les opposer, les unira dans la poursuite du même objectif.
Ainsi, parce qu'elle indique avec précision tous les éléments du coût complet d'une commande, la méthode UVA préconisée dans cet ouvrage donne la possibilité d'agir sur chacun de ces éléments, c'est-à-dire pratiquement d'impliquer tous les générateurs de valeur ajoutée, autrement dit l'ensemble du personnel.
Et c'est ce qui en fait une méthode consensuelle.

Résumé ch. 7

Ce chapitre a mis l'accent sur un point fondamental de la gestion, à savoir la stratégie d'amélioration du profit, basée sur une analyse fine de la rentabilité des ventes. L'idée d'analyser avec finesse cette rentabilité n'est certes pas originale.
Cependant, les méthodes préconisées aux chapitres 5 et 6 permettent justement cette finesse.
Et cette finesse est obtenue parce que ces méthodes reprennent un certain nombre des apports fondamentaux de la méthode GP présentée au chapitre 3 pour ce qui est de l'introduction d'une véritable unité de mesure dans la comptabilité de gestion; parce qu'aussi, l'introduction et la caractérisation de cette unité de mesure ne peuvent s'effectuer sans une analyse et une prise en compte systématique de l'ensemble des processus productifs de valeur dans l'entreprise, ce qui est l'une des idées maîtresses des approches de type ABC rappelées au chapitre 4.
Ainsi, dotée de l'instrument d'analyse précieux qu'est la courbe de rentabilité des ventes, l'entreprise va pouvoir au mieux orienter et conduire sa stratégie.

OBJECTIF ET CONSTRUCTION DE LA MÉTHODE UVA

Ce chapitre entame le développement de la méthodologie qui permet de mettre en oeuvre l'ensemble des idées et des concepts qui ont été présentés dans la seconde partie de cet ouvrage.
On verra tout d'abord que la méthode UVA, qui s'inscrit dans une stratégie d'amélioration du profit, repose sur la connaissance précise du montant et des causes du bénéfice ou de la perte générés par une vente. Ce qui implique l'analyse détaillée de l'ensemble des processus qui aboutissent à une vente.
On montrera ensuite que cette analyse détaillée, qui s'appuie sur les principes de la méthode GP vue au chapitre 3, nécessite le recensement de l'ensemble des postes de travail de l'entreprise qui interviennent dans les processus de création de valeur, ainsi que l'évaluation de la consommation de ressources de chacun de ces postes.

1. LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT PAR VENTE, OBJECTIF ESSENTIEL DE LA MÉTHODE UVA

On a vu au chapitre 5 qu'une vente est, pour l'entreprise, la synthèse de tous les efforts déployés dans chacune de ses fonctions vis-à-vis des produits pour les concevoir, les étudier et les développer, les industrialiser, acheter les matières, les fabriquer, les contrôler, les manutentionner et les stocker et vis-à-vis des clients pour les prospecter, les

documenter, les convaincre, leur adresser des offres ou des tarifs, enregistrer et traiter leurs commandes, préparer leurs expéditions, assurer leurs livraisons, établir leurs factures, assurer le suivi et l'encaissement de leurs règlements.
Force est de constater que, dans la plupart des entreprises, l'essentiel des ressources est imputable à ces deux pôles de consommation que sont les produits et les clients.
Pour se convaincre de cela, il suffit d'analyser les imputations du compte de charges par nature d'un exercice et, pour ce qui concerne le personnel (dirigeants compris), la manière dont il consomme son temps.
En général, on constate ainsi que plus de 90% des ressources totales de l'entreprise sont consommées par des activités destinées à concevoir, industrialiser, fabriquer, contrôler et stocker des produits et prospecter, convaincre, enregistrer les commandes, livrer, facturer et relancer des clients.
À partir de ce constat, on peut énoncer le principe de la bi-imputabilité des coûts: tout acte de vente a un coût total qui est la somme de deux coûts partiels: l'un imputable aux produits vendus et l'autre imputable au client livré. Soit:
coût d'une vente = coût des produits + coût-client
Ce concept original de décomposition du coût d'une vente en deux éléments, distincts et indépendants constitue un principe fondamental de la méthode UVA.
Le coût d'une vente étant ainsi déterminé, on peut également définir l'objectif essentiel, à savoir le résultat par vente, comme la simple différence entre la somme encaissée pour la vente et le coût de cette vente. Soit:
résultat d'une vente = somme encaissée – coût de la vente
La connaissance précise du bénéfice ou de la perte générés par une vente devient une information capitale lorsque l'entreprise, positionnée sur des marchés concurrentiels, fabrique de nombreux produits avec des moyens diversifiés, vend à une large clientèle et voit progressivement se réduire ses résultats.
Pour prendre des décisions pertinentes, le dirigeant et son équipe doivent alors savoir sur quelles ventes l'entreprise gagne ou perd de l'argent, combien et pourquoi. Ils pourront alors développer une stratégie efficace, comme cela a été montré au chapitre 7.
Sur ce point, les décideurs doivent être mis en garde contre la fausse connaissance qu'ils croient avoir de la rentabilité de leurs produits, de leurs marchés et de leurs clients. On a vu en effet dans la première partie de cet ouvrage que les outils de gestion les plus utilisés manquaient généralement de finesse, notamment à cause de l'utilisation de coefficients plus ou moins arbitraires et éloignés de la réalité pour couvrir les frais administratifs et commerciaux.
Ainsi, pour avoir la certitude qu'une vente est bénéficiaire ou déficitaire, l'entreprise ne peut pas faire l'économie d'une analyse la plus exhaustive possible dés processus réalisés dans toutes ses fonctions. Et l'analyse du coût des produits et du coût-client est basée sur la description de ces processus.

1.1. L'analyse du coût des produits

La notion de coût d'un produit est généralement perçue sans ambiguïté. Ce coût comprend en effet des achats incorporés et de la valeur ajoutée par l'entreprise, la valeur ajoutée par l'entreprise comprenant elle-même une somme de coûts qu'il faudra calculer sur toute la durée du cycle de vie du produit. Soit
coût d'un produit = achats + coût de la valeur ajoutée
Le coût des matières premières et autres achats incorporables entrant dans la constitution du produit se compose du prix facturé de ces matières premières rendues dans l'entreprise et du coût de la valeur ajoutée par le service des achats la réception des marchandises avec son contrôle, le stockage (immobilisation de capitaux et de surface) et la comptabilité fournisseurs.
Dans les entreprises ayant la maîtrise complète du produit, le coût de la valeur ajoutée par toutes les fonctions de l'entreprise dont l'activité est liée au produit sur toute la durée de son cycle de vie comprend les coûts suivants:
– conception avec définition, étude, prototypes, essais, etc.;
– industrialisation avec établissement des dossiers techniques, des gammes; réalisation des outillages; préséries;
– fabrication;
– contrôle de la qualité;
– manutentions et stockage;
– SAV et extinction du produit.
Si le coût de fabrication est souvent cerné avec précision pour chaque référence de produit, il en est rarement de même pour les autres coûts, dont la connaissance sera d'autant plus nécessaire que ceux-ci seront importants par rapport au coût de fabrication et/ou hétérogènes entre les familles de produits ou à l'intérieur d'une même famille. Comme ces coûts sont générés sur des périodes de plusieurs années, ils doivent être amortis sur la quantité de produits qui sera réalisée.

1.2. L'analyse du coût-client

La notion de coût-client, telle que définie ici, apparaît comme originale.

En effet, dans les comptabilités de gestion les plus évoluées, l'entreprise détermine l'ensemble des dépenses générées par tel client ou tel marché, de façon à calculer une rentabilité globale de l'ensemble des ventes faites à ce client ou sur ce marché.
Avec la méthode UVA, au contraire, le coût-client est le résultat de l'analyse précise de tout ce que l'entreprise a dû faire (ou devra faire en cas de simulation) pour traiter telle commande, de tel client, qui se concrétisera par telle facture.
L'ensemble commande-client-facture constitue une vente, dont le coût-client peut être calculé d'une façon similaire au coût des produits. Ainsi, le coût-client se compose de deux types de coûts:
– des dépenses spécifiques client (DSC);
– de la valeur ajoutée par l'entreprise.
Cette valeur ajoutée est composée de l'ensemble des coûts générés par le client et sa commande, et qu'il faudra calculer.
Soit:
Coût-client = DSC + Coût de la valeur ajoutée
Les dépenses spécifiques-client ne correspondent pas à de la valeur ajoutée par l'entreprise, mais à des factures extérieures: prix du transport en cas d'expédition franco, montant des commissions aux représentants non salariés prix des emballages spécifiques au client en question (non compris dans les coûts des matières premières).
La valeur ajoutée par l'entreprise relativement au client comprend:
– les coûts engendrés par la consommation de valeur ajoutée par le client en tant que tel, et qui représentent les visites qu'on lui rend, la documentation qu'on lui envoie: catalogues, brochures publicitaires, etc.;
– les échantillons qu'on lui adresse à titre gratuit
– les études qui lui sont spécifiques;
et que l'on appellera les coûts amortissables par analogie avec les produits. En effet, comme on le fait pour un outillage que l'on amortit sur un certain nombre de pièces, on amortira ces coûts sur un certain nombre de commandes;
– les coûts engendrés, pour une vente donnée, par la vente elle-même, et qui sont indépendants des produits vendus. C'est la consommation de valeur ajoutée qui a été nécessaire pour obtenir la commande, l'enregistrer, la préparer, l'emballe, la livrer, la facturer, en recouvrer le montant, en tenant compte des conditions de règlement qui font qu'une vente a un coût différent suivant qu'elle est réglée à réception, à 30 ou à 90 jours.

1.3. La détermination du coût d'une vente

Compte tenu de ce qui précède, pour calculer le coût d'une vente donnée, il faut lui imputer séparément les coûts imputables aux produits et indépendants du client et les coûts imputables au client et indépendants des produits.
Le coût d'une vente comprend donc:
– un coût lié aux produits livrés comprenant, en plus des matières premières et des composants incorporables, un coût de conception (études, prototypes, essais), un coût d'industrialisation (outillage, préparation), un coût de production (ordonnancement, fabrication), un coût de qualité (contrôle, rebuts, retouches);
– un coût lié au client et à sa commande, comprenant, en plus des dépenses spécifiques-client un coût commercial (prospection, documentation, salons), un coût administratif (enregistrement, traitement, facturation), un coût logistique (manutention, stockage, expédition)
Ainsi, l'objectif de la méthode UVA est ambitieux puisqu'il consiste essentiellement à établir un véritable compte de résultat par facture.

2. CONSTRUCTION DE LA MÉTHODE UVA

2.1. De la méthode GP à la méthode UVA

On a vu au chapitre 3 que la méthode GP proposée par Georges Perrin pouvait constituer une base de travail tout à fait pertinente pour l'analyse détaillée des coûts, dont la nécessité vient d'être rappelée. Cependant, on a vu également que la méthode GP présentait l'inconvénient de ne s'attacher qu'aux seuls coûts de production, alors qu'une approche rigoureuse nécessite actuellement la prise en compte des coûts de tous les processus créatifs de valeur ajoutée.
Par ailleurs, à la fin des années 80, comme on l'a vu au chapitre 4, l'Activity Based Costing et l'Activity Based Management traversent l'Atlantique.
Pour les promoteurs de la méthode, l'adaptation est simple: le fait d'étendre la méthode GP aux activités de support de la fabrication leur a permis de mettre au point une méthodologie d'analyse débouchant sur la formalisation des processus autres que ceux de la fabrication. Ils en étendent donc le champ d'application aux activités administratives et commerciales, dans le même esprit que la méthode ABC-ABM, qui s'intéresse à l'analyse de toutes les activités de l'entreprise.
En 1995, la méthode, applicable à la totalité des activités de l'entreprise, devient donc la méthode des unités de valeur ajoutée (méthode UVA).

De l'unité d'effort de production à l'unité de valeur ajoutée

On a vu au chapitre 3 que la méthode GP reposait sur le concept d'unité d'effort de production. Pour définir cette unité, le GP, rappelons que la méthodologie consistait:
– à choisir, parmi les productions de l'entreprise, un produit représentatif de ces productions: l'article de base,
– à valoriser, d'une manière rigoureuse, sa gamme de fabrication, en francs, établissant ainsi le taux de base,
– à faire le rapport au taux de base de toutes les gamines de tous les produits, établies de la même manière rigoureuse, en francs au jour J.
Ce rapport, sans dimension, était exprimé en GP, unité d'effort de production. Ainsi, toutes les gammes de tous les produits étant exprimées en GP, chaque produit était alors caractérisé par son équivalent GP.
La somme des équivalents GP des produits fabriqués au cours d'une période donnée constituait une mesure de la production exprimée en GP. Quant au coût du GP sur cette même période, il était égal au total des charges de l'entreprise pendant cette période, divisé par le nombre de GP produits.
Pour connaître le coût de revient d'un produit, il suffisait alors de multiplier son équivalent GP par le coût du GP et d'additionner ce résultat au coût matière, comme l'indique la figure 8.2.
Le coût de revient d'un produit était un coût complet puisqu'on prenait en compte la totalité des charges de l'entreprise pour calculer le coût du GP. À une époque où les coûts de fabrication constituaient plus de 80% des charges, répartir arbitrairement le solde ne présentait que peu d'inconvénients.
À notre époque, par rapport à l'ensemble des charges de l'entreprise, celles qui sont dues à la fabrication ont tendance à s'amenuiser au profit d'autres, engendrées par la recherche et le développement, le marketing, l'action commerciale, etc. De plus, une analyse détaillée amène à constater que les produits ne constituent pas le seul pôle générateur de charges et que c'est une erreur fondamentale que de vouloir leur imputer la totalité de ces charges. On vient de voir, en particulier, que certaines charges sont imputables aux clients et sont complètement indépendantes des produits qu'ils achètent.
Ces réflexions ont amené à considérer que la notion d'effort de production, appliquée à la fabrication des produits, et pour laquelle Georges Perrin avait créé une unité, pouvait se généraliser à tous les secteurs de l'entreprise qui, au même titre que la fabrication, participent à la création de richesse. Cela à condition toutefois que l'on puisse modéliser ces secteurs.
Cette richesse créée par l'entreprise et par la conjugaison des efforts de tous ses services, c'est ce que communément on appelle la valeur ajoutée produite par l'entreprise. D'où la substitution de la notion d'unité de valeur ajoutée à celle d'unité d'effort de production.
Du GP qui permettait de mesurer la production, on est ainsi passé à l'UVA qui mesure la valeur ajoutée par tous les services de l'entreprise.

Le postulat de Georges Perrin

Dans son ouvrage, G. Perrin intitule le chapitre 7 «Principe des constantes occultes» et écrit:
«Ce principe est à la base de la méthode GP. Il s'énonce comme suit:
Quels que soient les prix unitaires, les efforts de production dégagés par les diverses opérations élémentaires théoriques de travail d'une usine, sont entre eux dans dés rapports constants dans le temps...
... Pour extérioriser l'effort de production de semblables opérations, il n'existe pas d'autre moyen que de chiffrer en francs, à l'instant présent A, les frais du personnel, du matériel, des charges diverses, etc, étant entendu que si ce même chiffrage est refait à un autre moment B, par exemple après plusieurs années, les frais seront différents. L'intérêt de ce chiffrage A est qu'au point de vue du rapport entre efforts de production, il donne le même résultat que le chiffrage B.»
Ce principe des constantes occultes ne se démontre pas. Cependant il se vérifie, ce qui permet de le considérer comme un postulat.
Pour le vérifier, on va prendre, par exemple, dans une même entreprise trois opérations très différentes et montrer qu'à travers le temps et sur des périodes relativement longues (nous avons choisi 5 ans), les rapports entre leurs consommations respectives de ressources ne varient pratiquement pas.
Ce calcul permet ainsi de vérifier, sur un exemple particulier, le postulat de Georges Perrin qui s'énonce ainsi:
«Dans une même entreprise, quelles que soient les variations des paramètres économiques, les consommations de ressources des différentes opérations élémentaires qui se déroulent sur les postes de travail, restent entre elles dans des rapports pratiquement constants.»

2.2. Caractérisation des postes UVA

Définition et recensement des postes UVA

On a vu précédemment que le fait de vouloir établir un compte de résultat par facture nécessitait une connaissance précise et détaillée du fonctionnement de toute l'entreprise.

Dans cet objectif, la construction de la méthode UVA doit commencer par un recensement de tous les postes de travail dans le but de déterminer ultérieurement pour chacun d'eux sa consommation de ressources.
Par poste de travail, on entend un matériel ou un ensemble de matériels, fixe ou mobile, sur lequel se crée, avec ou sans la présence de personnel, de la richesse, c'est-à-dire la valeur ajoutée par l'entreprise.
À titre d'exemple, dans un atelier:
* un poste de montage manuel;
* un centre d'usinage à commande numérique;
* un chariot élévateur;
* une installation de peinture;
* une ligne de pose de composants électroniques;
* le bureau du contremaître;
* etc;
constitueront des postes de travail.
Dans un service d'administration des ventes, un bureau équipé d'un téléphone, d'un terminal informatique et éventuellement d'un télécopieur constituera également un poste de travail.
La voiture d'un représentant se rendant chez son client sera elle aussi un poste de travail.
L'objectif étant de déterminer le plus précisément possible la consommation de ressources de chaque poste de travail, un phénomène vient immédiatement à l'esprit: un même poste ne fonctionne pas toujours dans les mêmes conditions et, précisément, suivant les conditions selon lesquelles il travaille, sa consommation de ressources est différente.
Dans un atelier par exemple, une machine automatique pourra être soit en réglage, soit en production.
Si la machine est en réglage, elle occupera un régleur qui sera généralement un ouvrier hautement qualifié. Par contre, elle ne consommera pas d'énergie, pas d'outillage et pas d'entretien.
En revanche, lorsque ce même poste de travail sera en production, il pourra n'occuper qu'une main-d'oeuvre de surveillance (un ouvrier spécialisé pour plusieurs machines) mais consommera de l'électricité, de l'outillage, des consommables et de l'entretien.
Il va de soi que, selon que cette machine automatique sera en réglage ou en production, sa consommation de ressources ne sera pas la même. On dira donc que ce poste de travail constitue deux postes UVA:
* poste UVA n° 1: machine automatique en réglage;
* poste UVA n° 2: machine automatique en production.
Si cette machine automatique est une machine d'usinage et qu'elle est susceptible d'usiner indifféremment des aciers spéciaux ou des alliages légers, selon l'un ou l'autre cas, sa consommation d'outillage pourra être très différente. Dans cette hypothèse, cette machine ne constituera plus deux, mais trois postes UVA:
– poste UVA n° 1: machine automatique en réglage;
– poste UVA n° 2: machine automatique en production de pièces en acier;
– poste UVA n° 3: machine automatique en production de pièces en alliage léger.
Dans le domaine administratif, une employée pourra avoir à effectuer des travaux avec ou sans l'assistance de moyens informatiques. Si c'est le cas, son poste de travail constituera deux postes UVA.
Un poste UVA est donc un poste de travail fonctionnant dans des conditions technico-économiques bien déterminées.
La première étape de la construction de la méthode UVA consiste donc à recenser tous les postes de travail de l'entreprise, puis tous les postes UVA correspondants, chaque poste de travail pouvant constituer un ou plusieurs postes UVA.

Calcul du taux d'un poste UVA

C'est la seconde étape de construction de la méthode UVA. Le taux d'un poste UVA c'est, exprimée en francs, sa consommation de ressources par unité d'oeuvre. On dit également que c'est la somme des charges imputables à son unité d'oeuvre.
Ces charges imputables à un poste UVA sont généralement les suivantes:
A. Main-d'oeuvre directe (MOD). Elle est constituée par le salaire et les charges sociales afférentes. Elle comprend également:
– toute charge pour l'entreprise liée au salaire: quote-part de taxe professionnelle, taxe d'apprentissage, subventions au comité d'entreprise, etc,
– le coût du service du personnel,
– les autres frais de personnel (indemnité de transport, avantages en nature - réels et non fiscaux - tels que logement, voiture, taxe sur les véhicules de société, frais de représentation et de déplacements,avantages sociaux dont a bénéficié le salarié et non imputés au comité d'entreprise - vêtements, médecine du travail -).
L'unité d'oeuvre étant généralement l'heure, on ramènera cette charge de main-d'oeuvre directement imputable à l'heure réellement travaillée dans l'entreprise, c'est-à-dire déduction faite des congés de tous ordres, des absences pour maladie, de toute absence, autorisée ou non, des heures de délégation, des heures de formation, des heures de visite médicale, le

but étant de déterminer un coût direct, le plus complet possible, de main-d'oeuvre par heure de travail et par catégorie professionnelle.
B. Main-d'oeuvre indirecte (MOI) et encadrement. Ses coûts complets seront déterminés de la même manière que ceux de la main-d'oeuvre directe.
C. Consommables. Ils représentent généralement dans un bureau le téléphone, l'informatique, les fournitures et dans un atelier les lubrifiants et dégraissants, les différents gaz utilisés en soudure, l'électricité, l'eau, le gaz, l'air comprimé, etc.
Comme pour la main-d'oeuvre, on recherchera le coût le plus complet possible. Par exemple, concernant l'électricité, outre la facture d'EDF, on tiendra compte dans le coût du kWh de l'amortissement d'un éventuel poste de livraison (transformateur), du coût de l'installation électrique et de son entretien, du coût d'éventuels contrôles d'organismes certificateurs.
D. Entretien. Son coût (pièces et main-d'oeuvre) pour chaque poste de travail sera imputé aux postes UVA correspondant au prorata du nombre d'heures de fonctionnement de chacun de ces derniers.
E. Outillage. Dès que sur un poste de travail on aura au moins deux postes UVA, il faudra se préoccuper des frais d'outillage imputables à chacun d'eux. Si ces frais sont connus au niveau du poste de travail et non des postes UVA, il faudra les répartir sur ceux-ci au prorata du nombre d'heures de fonctionnement de chacun. Par ailleurs les outillages spécifiques à des produits seront amortis sur ces produits et non imputés aux postes UVA.
F. Frais à la surface du poste UVA. Une entreprise comprend des surfaces de natures, de qualités et de coûts différents. Un poste de travail selon qu'il se situera dans un atelier de mécanique, dans une salle blanche d'électronique ou dans un bureau se verra imputer des frais à la surface différents.
Ces frais à la surface d'un poste UVA sont constitués par: l'amortissement technique du bâtiment dans lequel il se trouve; le coût financier représenté par l'immobilisation que ce bâtiment constitue, dans l'hypothèse où l'entreprise est propriétaire de ses locaux; le montant du loyer du bâtiment si l'entreprise en est locataire; le coût d'assurance des locaux; la quote-part de taxe professionnelle correspondant à la valeur d'immobilisation du bâtiment; le coût d'entretien et de nettoyage; le coût de l'éclairage; le coût du chauffage, comprenant lui même l'amortissement du matériel de chauffage, l'entretien des installations, le combustible, les kWh consommés par le matériel, etc.
G. Frais à la valeur du matériel composant le poste UVA. Ils sont essentiellement constitués par: la quote-part de taxe professionnelle correspondant à la valeur d'immobilisation du matériel; le coût de l'assurance du matériel; le coût financier, réel ou non, correspondant à la valeur d'immobilisation du matériel.
H. Amortissement technique du matériel. Il sera calculé en fonction de sa valeur de remplacement, de son nombre prévisionnel d'années d'utilisation, de son nombre annuel d'heures d'utilisation.
Une fois analysées et ramenées à l'unité d' oeuvre de chaque poste UVA, les charges imputables sont rassemblées dans un tableau.
L'addition des charges imputables à un poste UVA constitue son taux.

Résumé ch. 8

La méthode UVA, dont on vient de voir dans ce chapitre la construction, s'appuie fondamentalement sur les principes de la méthode GP qui a été présentée au chapitre 3. De ce fait, elle hérite de tous ses avantages. Cependant elle répond à la plupart des inconvénients de la méthode GP en ce sens qu'elle dépasse cette dernière sur deux points essentiels:
– elle généralise l'analyse des consommations de ressources à l'ensemble des activités de l'entreprise, en s'inspirant en cela de l'angle d'approche de la méthode ABC-ABM qui a fait l'objet du chapitre 4;
– elle généralise la notion d'effort de production de Georges Perrin à la notion d'effort de création de valeur ajoutée.
Certes, la rançon de la finesse d'analyse reste le volume de travail à fournir pour recenser et caractériser qualitativement et quantitativement les postes de travail et les postes UVA. Ce volume de travail tend cependant à diminuer sensiblement du fait de la généralisation des systèmes informatiques dans les entreprises, ce qui rend les informations nécessaires beaucoup plus facilement disponibles.

CREATION ET UTILISATION DE L'UNITE DE VALEUR AJOUTEE

Ce chapitre poursuit le développement de la méthodologie qui permet de mettre en oeuvre l'ensemble des idées et des concepts qui ont été présentés dans la seconde partie de cet ouvrage.
En s'appuyant sur la caractérisation des postes UVA qui a été développée au chapitre précédent, on verra ici comment déterminer l'unité de valeur ajoutée, qui servira de référence unique dans l'entreprise à tous les calculs de valeur.
On verra également comment utiliser les résultats de ces calculs, notamment pour mettre en place des indicateurs et pour orienter la gestion de l'entreprise.

1. CRÉATION DE L'UNITÉ DE VALEUR AJOUTÉE

1.1. Détermination de l'article de base, du processus de base et du taux de base

Définitions

Dans une entreprise industrielle, l'unité de valeur ajoutée (1 UVA) correspond à la consommation des ressources nécessaires à la fabrication d'un article choisi comme étant représentatif des productions de l'entreprise.
Dans une société de services, l'unité de valeur ajoutée (1 UVA) correspond à la consommation des ressources nécessaires à la réalisation d'un processus choisi comme étant représentatif des processus réalisés dans la société.
Dans le premier cas, l'article choisi s'appellera l'article de base, sa gamme de fabrication sera le processus de base et la valorisation de cette gamme, en francs, à une date de référence, sera le taux de base.
Dans le second cas, le processus choisi s'appellera également le processus de base et la consommation de ressources nécessaires à sa réalisation, exprimée en francs, à une date de référence, sera le taux de base.
Quel que soit le type d'entreprise, la création de l'unité de valeur ajoutée relève donc de la même démarche. C'est essentiellement pour des raisons d'ordre pédagogique qu'apparaît la notion d'article de base dans les entreprises industrielles car l'UVA est utilisée à tous les niveaux de l'entreprise.
Par définition donc, et dans tous les cas, l'unité de valeur ajoutée correspond à la consommation des ressources nécessaires à la réalisation du processus de base.
Nous attirons l'attention sur le fait que le choix d'un article ou d'un processus plutôt que d'autres, pour en faire l'article ou le processus de base, n'a techniquement aucune importance, puisque cet article ou ce processus ne constitueront ensuite qu'une référence pour les calculs ultérieurs. Cependant, une fois le choix fait, il sera capital de définir cette référence avec la plus grande précision, sans perdre de vue que l'unité de valeur ajoutée est une unité de mesure, donc définie par rapport à des critères physiques parfaitement identifiés.

1.2. Détermination de l'indice d'un poste UVA

L'indice d'un poste UVA, c'est par définition, le rapport de son taux au taux de base. Autrement dit, c'est l'expression de sa consommation de ressources directes en unités de valeur ajoutée.
On peut dire aussi que l'on a créé de cette manière une échelle de valeurs relatives, déconnectée de la monnaie, entre les consommations de ressources des différents postes UVA.

1.3. Calcul de l'équivalent UVA d'un processus ou d'un produit

Dans tout ce qui précède, on a déjà eu l'occasion de définir un processus comme étant une suite d'opérations effectuées dans un but clairement identifié, en un temps donné, sur des postes dé travail fonctionnant dans des conditions technico-économiques déterminées, c'est-à-dire avec des consommations de ressources précises.
Depuis, on a défini la notion de poste UVA qui permet de dire, plus simplement, qu'un processus est une suite d'opérations effectuées, en un temps donné, sur des postes UVA.
Par ailleurs, l'unité d'oeuvre de chaque poste étant désormais exprimée en UVA (c'est son indice), c'est dans cette unité que l'on va pouvoir exprimer les processus.

1.4. Exemples de calcul des équivalents UVA de divers processus

Les cinq exemples donnés dans ce paragraphe ont pour but de montrer que les calculs dont le principe vient d'être expliqué s'appliquent aux situations industrielles les plus diverses, qu'elles correspondent à des situations de production industrielle, de prestation de services ou d'activités administratives.
Les tableaux suivants 9.5. à 9.9. donnent les tableaux de calcul des équivalents UVA des processus analysés choisis comme exemples.
Le tableau 9.5. met en évidence le niveau de valeur ajoutée à chaque étape de la vente.
En termes d'enregistrement de la commande, la consommation de ressources comprend une partie fixe d'une part, et une partie proportionnelle au nombre de lignes de la commande d'autre part, ce qui correspond à la décomposition du calcul sur les deux premières lignes du tableau.
Pour ce qui concerne la préparation et l'emballage, cette consommation de ressources (ou valeur ajoutée) est fonction du nombre de lignes et du nombre de colis, ce qui amène également à décomposer le calcul correspondant en deux lignes.
De cette manière, on a pu calculer le coût en UVA d'une ligne, d'une commande, d'une facture et d'un colis. Un tel tableau permet donc de voir immédiatement que, pour connaître la production administrative et logistique correspondant à la vente de pièces disponibles en stock, sur une période d'un mois par exemple, il suffira de connaître, pour ce mois, le nombre de lignes, de commandes, de factures et de colis expédiés.
Par ailleurs, cet exemple met l'accent sur le fait qu'un travail technico-administratif, rarement analysé et valorisé dans les entreprises, peut cependant se décrire facilement sous forme de processus.
Cet exemple, comme le précédent, met l'accent sur le fait qu'un travail technico-administratif peut se décrire facilement sous forme de processus.

Ici, il s'agit d'un cas classique où les diverses activités administratives s'expriment toutes en heures passées.
Cet exemple, qui avait déjà été utilisé dans un autre de ses aspects au chapitre précédent (cf. tableau 8.6.), est classique de l'analyse d'un processus de production industrielle correspondant à une gamme de fabrication dans laquelle les différentes opérations s'expriment en heures passées sur des postes UVA.
Cet exemple, correspondant à un processus administratif et commercial, met en jeu des activités qui ne s'expriment pas toutes en heures, contrairement au cas du tableau 9.6. Ainsi, par exemple, ici, l'indice UVA est de 3,78 pour une visite effectuée au client.
Cet exemple illustre un processus mixte, c'est-à-dire composé à la fois d'activités administratives et d'activités de production proprement dites telles que celles qui apparaissent habituellement dans des gammes de fabrication.

2. UTILISATION DE LA METHODE UVA

À ce stade, on vient de créer une unité de valeur ajoutée et l'on sait exprimer tous les processus de l'entreprise en UVA (gammes de fabrication, processus administratifs et commerciaux). On sait donc exprimer toute la richesse créée par cette entreprise avec une unité de mesure unique, l'UVA. Et cette évaluation pourra être utilisée à de multiples fins au cours de la gestion de l'entreprise.

2.1. Mesure de la production de valeur ajoutée

UVA consommées et UVA produites

On a vu que l'unité de valeur ajoutée est une unité de mesure de la consommation de ressources. Mais une consommation de ressources n'est pas nécessairement productive et, pour le gestionnaire, il est capital de faire le distinguo entre une consommation de ressources productive de valeur ajoutée et une autre qui ne le serait pas.
Ainsi, par exemple, en fabrication, si un opérateur d'atelier a passé à son poste de travail un temps supérieur de 10% à celui qui lui était alloué pour accomplir une tâche et si, par exemple, cette tâche avait été évaluée à 0,10 UVA, on dira qu'il a consommé 0,11 UVA (0,10 + 10%) mais n'en a produit que 0,10.
Dans un service de recherche et développement, tel que cela a été évoqué au chapitre 7, on consomme des ressources pour des produits qui ne seront fabriqués que dans 1, 2, 3 ans... ou ne le seront jamais. Pour le gestionnaire, ce service est consommateur de ressources, c'est-à-dire d'UVA, mais n'en sera producteur que lorsque les produits seront fabriqués: il consomme des UVA quotidiennement pour assurer son fonctionnement mais n'en produit qu'à travers les produits fabriqués et bons à vendre qui entrent au magasin.
Dans un service de traitement des commandes, la réception d'une commande, son enregistrement, sa planification, sa préparation, son expédition sont des opérations qui consomment des UVA mais n'ont en elles-mêmes aucune valeur intrinsèque. Elles ne prendront de véritable valeur, c'est-à-dire qu'elles seront productives d'UVA, que lorsque le client aura reçu sa commande et pourra donc considérer que le service qu'il a demandé lui a été rendu.
Mesurer la production de valeur ajoutée, c'est donc mesurer, sur une période donnée, le nombre d' UVA produites par l'entreprise au cours de cette période.

Mesure des UVA produites relatives aux produits fabriqués pendant un mois M

Bien que la méthode puisse s'appliquer à toute entreprise dont l'activité est modélisable sous forme de processus, pour des raisons de simplicité d'exposé, nous nous situerons ici dans le cas d'entreprises productrices de produits manufacturés, à cycle de production court et à en-cours relativement constant.
Dans cette hypothèse, la production à prendre en compte pour un mois M se mesurera au niveau des produits bons à vendre entrés au magasin.
Sur un plan pratique, on mesurera donc chaque jour le nombre d'UVA correspondant à ces produits et l'on en fera le cumul mensuel.

Mesure des UVA produites relatives aux clients livrés

On a vu que, pour l'essentiel, l'activité de l'entreprise, mesurée par les UVA qu'elle consomme et produit, est orientée vers:
– les produits qu'elle conçoit, industrialise, fabrique;
– les clients qu'elle prospecte, convainc, livre et facture.
Par ailleurs on vient de voir que la production d'UVA relative aux produits fabriqués se relevait au niveau de l'entrée au magasin des produits finis.
La production d'UVA relative aux clients livrés se relève au niveau des factures établies. C'est, en effet, ce document qui synthétise l'ensemble des actions qui ont été nécessaires à l'accomplissement d'une vente.

Le segment de clientèle auquel appartient le destinataire de la facture permet de déterminer le nombre d'UVA qui lui sont imputables au titre des coûts commerciaux et financiers, les coûts administratifs étant généralement une somme de « standards ».
Sur un plan pratique, comme pour la production relative aux produits, on mesurera donc chaque jour le nombre d'UVA correspondant aux clients et l'on en fera le cumul mensuel de la manière suivante.

Production de valeur ajoutée de l'entreprise pour le mois M

C'est la somme des UVA produites relatives aux produits et aux clients.

2.2. Calcul du coût de l'UVA

Tous les processus et tous les produits de l'entreprise étant exprimés en UVA et toute la production, au sens le plus large, étant mesurée en UVA, il est évidemment du plus grand intérêt pour le gestionnaire de connaître, en permanence, le coût de l'UVA.
De façon générale et compte tenu de la simplicité de cette opération, on calculera le coût de l'UVA tous les mois et, pour éliminer les phénomènes de saisonnalité, de congés, de variation du nombre de jours ouvrables selon les mois, etc, on retiendra le coût de l'UVA établi sur 12 mois glissants.
Pour un mois M, soient:
– C le montant des charges établi par la comptabilité générale;
– A le montant des achats incorporables aux produits;
– D le montant des dépenses spécifiques clients;
– P le nombre d'UVA produites;
on aura:
avec C – (A + D) représentant les charges liées à la production de valeur ajoutée par l'entreprise.

Pour ce qui concerne les charges du mois M, et dans la mesure où l'on se situe sur 12 mois glissants, il suffira de prendre les charges réelles de la comptabilité financière, au fur et à mesure qu'elles se présentent, sans se préoccuper d'abonnement ou de provision. Il suffira de contrôler que les mêmes charges apparaissent bien au même moment d'une année sur l'autre et que, par exemple, une facture trimestrielle n'est pas, pour une raison quelconque, décalée d'un mois par rapport à l'exercice précédent. Dans cette éventualité, il faudrait apporter le rectificatif qui s'impose.
Le coût de l'UVA qui vient d'être calculé est un coût complet puisqu'on a pris en considération pour le déterminer l'ensemble des charges de l'entreprise, y compris les 3 à 7% dont on a vu au chapitre 8 qu'ils échappaient au principe de la bi-imputabilité. Ces 3 à 7 % qui constituent les frais généraux réels sont donc imputés dans les coûts des produits et des clients au prorata des UVA que ceux-ci consomment. Cette proportion de charges est considérablement inférieure au pourcentage de charges indirectes et de frais fixes que l'on rencontre dans les comptabilités de gestion classiques, et qui se situent le plus souvent entre 15 et 30 %.

2.3. Les différents niveaux de coût de l'UVA

Pour des raisons particulières telles que valorisation des stocks, facturations internes, choix entre fabrication et sous-traitance, etc, on pourra souhaiter ne prendre en compte, pour le calcul du coût de l'UVA, que certaines charges et ignorer les autres.
En considérant la structure des charges de l'entreprise, que rappelle la figure 9.1., ce choix sera facile à faire, à expliquer et à comprendre.
À titre d'exemples de charges à prendre en compte ou à ignorer dans le calcul du coût de l'UVA, on pourra:
* négocier avec les commissaires aux comptes la valorisation des stocks d'en-cours et de produits finis en coût sortie usine, majorés ou non, de coûts de stockage, de recherche et développement, etc;
* extraire certains frais généraux du calcul du coût de l'UVA destiné à des facturations internes.

2.4. Calcul du coût des produits, des clients et des ventes

Calcul du coût d'un produit

Soit une entreprise qui fabrique et vend des produits A, B, C, etc., et dont le coût complet de l'UVA, calculé sur 12 mois glissants, est de 263,40 F
Le produit A est fabriqué depuis 3 ans et, actuellement, on le lance en fonction de la demande commerciale par séries de 500 unités toutes les 4 à 6 semaines.

La création de ce produit A, son développement, son industrialisation et la réalisation des outillages que nécessite sa fabrication ont consommé, depuis la décision de le créer, 3 550 UVA que la direction a décidé d'amortir sur 30 000 unités du produit.
Chaque lancement, compte tenu des approvisionnements, des travaux administratifs et des réglages de machines qu'il engendre, vaut 6,25 UVA, mise en stock et contrôle inclus.
Quant à la gamme opératoire, elle révèle que la fabrication d'un produit A vaut 0,84 UVA.
En outre, sa consommation de matières premières et autres achats incorporables est de 184,10 F
Le calcul du coût de ce produit s'établit alors simplement de la manière indiquée par le tableau 9.10.

Calcul des coûts imputables à un client

A. Calcul des coûts commerciaux
Ce sont les coûts qui sont générés par le fait qu'il a fallu prospecter et documenter le client, lui adresser des offres, participer à des salons auxquels on l'a invité etc.
La clientèle étant segmentée en groupes homogènes, on détermine pour chacun d'eux, et en fonction de sa consommation de ressources annuelle, un équivalent UVA que l'on impute à chaque client sur ses commandes, en fonction de critères spécifiques, tels que, par exemple:
– x UVA par commande si celles-ci sont d'un montant homogène;
– y UVA/kF si elles sont au contraire hétérogènes;
en faisant, bien sûr, des hypothèses sur un nombre de commandes ou sur un chiffre d'affaires annuels, au même titre que l'on fait des hypothèses de nombre de produits sur lesquels on amortira des coûts d'études ou d'outillages.

B. Calcul des coûts administratifs
Ces coûts sont générés par la réception de la commande, son enregistrement, sa préparation, son expédition, sa facturation ainsi que le recouvrement de celle-ci, y compris d'éventuelles relances.
Pour une vente donnée, ou un type de vente donné, comme on l'a vu précédemment, les coûts administratifs sont exprimés, en UVA, par un processus qui est, rappelons-le, strictement indépendant des produits vendus. Connaissant la consommation de ressources de ce processus exprimée en UVA, il suffit de multiplier cette consommation par le coût unitaire de l'UVA pour obtenir le coût de la vente ou du type de vente en question.

C. Calcul des dépenses spécifiques-client
Contrairement aux deux types de coûts précédents, il ne s'agit plus de coûts résultant de processus internes à l'entreprise, donc exprimés en UVA, mais de prestations extérieures, facturées et exprimées en francs. Ce seront par exemple des dépenses de transport si la commande est livrée franco par un transporteur externe, ou des dépenses d'emballages spéciaux.
Remarquons, par analogie, que les dépenses spécifiques sont au coût du client, ce que les achats sont au coût du produit, c'est-à-dire des coûts externes, qui ne prennent pas naissance dans l'entreprise et qui se traduisent par la facture d'un fournisseur.

Détermination du coût d'une vente

Soit un client dont la consommation de ressources commerciales se situe actuellement à 14,40 UVA par an.
Il commande, tous les deux mois environ, 40 produits A (produit dont le coût a été calculé au paragraphe 2.4.).
Compte tenu de cette situation spécifique, la direction commerciale a décidé d'imputer 1/6 de ses coûts commerciaux à chacune de ses commandes.
Par ailleurs, chacune de ses commandes, pour être traitée, fait appel à un processus administratif valant 1,190 UVA.
Le coût de la vente de 40 produits A à ce client se détermine de la façon représentée par le tableau 9.11.

2.5. Détermination du résultat d'une vente

Le coût de l'UVA qui a été utilisé pour calculer le coût de la vente étant un coût complet et actualisé, déterminé par rapport aux charges réelles de l'entreprise, la différence entre le montant de la vente et son coût n'est autre que le résultat de la vente, au sens comptable du terme.
Si le chiffre d'affaires de la vente prise comme exemple ci-dessus a été de 20 000 F HT, on peut dire qu'elle s'est traduite par un bénéfice de: 20 000 –18 818,41 = 1 181,59 F.

2.6. Création d'indicateurs et de tableaux de bord

Établissement de la courbe de rentabilité

La courbe de rentabilité, qui a été présentée au chapitre 7 est certainement l'un des indicateurs les plus précieux que fournisse la méthode UVA. On a vu en effet que le fait de pouvoir déterminer pour chaque vente son résultat comptable permettait de tracer cette courbe.
Comme cela a été exposé en détail, la courbe de rentabilité s'établit alors à partir des factures émises sur une période représentative de l'activité de l'entreprise, et que l'on a classées par ordre croissant de résultat exprimé en pourcentage du chiffre d'affaires. Pour chacune de ces factures, on place ce résultat en ordonnée, le chiffre d'affaires correspondant étant en abscisse, comme le montre l'exemple de la figure 9.2. tiré d'une entreprise industrielle particulières.

Dans cet exemple, l'examen de la courbe et des données qui ont permis de l'établir permet de constater que le résultat moyen de 3,78 % du chiffre d'affaires, soit 58 kF, est la différence entre: 197 kF de bénéfice généré par 59 % du CA et 139 kF de perte provoquée par 41 % de ce CA.
Indépendamment de cette mise en évidence, sous une forme dont la simplicité et la pertinence ont un caractère indéniablement novateur, l'indicateur qu'est la courbe de rentabilité, élément majeur de la méthode UVA, permet au chef d'entreprise de mener les actions d'amélioration de sa rentabilité, dont les caractéristiques ont été largement développées au chapitre 7:
– recherche de corrélations entre le résultat d'une vente et ses paramètres (chiffre d'affaires, coûts administratifs et commerciaux, coût des produits, coûts de distribution, références des produits vendus, etc);
– classement des ventes selon la matrice BCG;
– élaboration de stratégies à court, moyen et long termes.
Quant à la fréquence avec laquelle il est souhaitable d'actualiser la courbe de rentabilité, elle est, bien entendu, variable selon l'entreprise et selon sa situation économique. Sauf cas particuliers, où ce travail serait très simple à effectuer, on ne calculera pas, en permanence, le résultat obtenu pour chaque facture, c'est-à-dire que la courbe de rentabilité ne constituera pas un indicateur permanent.
C'est généralement la nature des décisions qui ont été prises à la suite de l'examen d'une courbe qui constituera le facteur essentiel de détermination de l'établissement de la courbe suivante.
Si, par exemple, des décisions à effet immédiat ont pu être prises pour enrayer ce qui a été appelé au chapitre 7 une hémorragie financière, il sera intéressant de tracer une nouvelle courbe dès que les effets de ces décisions se seront traduits dans les facturations.
En revanche, les résultats de décisions à moyen et long termes ne se percevront qu'au fil du temps, sur les courbes de rentabilité qui seront effectuées de façon systématique une fois par semestre ou par an.
Par ailleurs, nous attirons l'attention sur le point capital que constitue l'échantillon de factures à partir duquel sera établie une courbe de rentabilité. Cet échantillon sera constitué de façon différente selon que l'entreprise établit chaque mois quelques dizaines, quelques centaines ou quelques milliers de factures. II est impératif, si l'échantillon n'englobe pas toutes les factures de la période considérée, qu'il soit représentatif de cette période de la vie de l'entreprise (une semaine, un mois, un trimestre, etc.).

Calcul de divers indicateurs

A. La mesure de la production
On a vu au début de ce chapitre que la mesure de la production de l'entreprise en UVA constituait un élément de calcul du coût de cette unité. Mais la mesure de la production constitue en elle-même un indicateur qui, de plus, servira de base à l'établissement de certains ratios tels que ceux qui sont explicités ci-dessous.

B. Le rendement dans les ateliers et les services
La production étant mesurée dans les ateliers et dans les services, on pourra utilement établir, pour chacun d'eux, par exemple, les ratios suivants: nombre d'UVA produites/nombre d'heures travaillées ou encore nombre d'UVA produites/nombre d'UVA consommées et en suivre l'évolution dans le temps, ce qui permet d'effectuer un suivi de productivité.

C. Le coût de l'UVA
Pour des raisons indépendantes de la qualité du fonctionnement de l'entreprise, le coût de l'UVA peut varier de façon importante d'un mois sur l'autre, ne serait-ce que par la variation du nombre de jours travaillés. Comme nous l'avons déjà évoqué, c'est pour éviter ce genre d'aléa que les utilisateurs de la méthode calculent ce coût sur 12 mois glissants.
Le suivi de ce coût est, pour le gestionnaire, du plus grand intérêt. En effet, après lissage des variations conjoncturelles obtenu par l'adoption d'un calcul sur horizon glissant, des variations structurelles de ce coût peuvent apparaître et, dans ce cas, être éventuellement les indicateurs d'une dérive de certaines charges de l'entreprise, telle que par exemple:
– augmentation exogène de certains postes de dépenses;
– accroissement des dépenses de main-d'oeuvre en conséquence d'une politique de production consistant à réduire la taille des séries ou d'une politique commerciale visant à diversifier le panel des produits proposés à la clientèle;

– diminution de la productivité d'une machine, dont les caractéristiques techniques sont de moins en moins bien adaptées à l'évolution des produits fabriqués.

2.7. Réalisation de simulations

Tous les calculs qui viennent d'être expliqués peuvent être effectués, non pas uniquement sur des données réelles, mais aussi sur des jeux d'hypothèses, dans le but de simuler les conséquences de telle ou telle décision de gestion.
Parmi les avantages de la méthode UVA figure le fait que le nombre de postes UVA ne constitue jamais un obstacle. Il peut être de plusieurs centaines sans pour autant porter atteinte à la souplesse ou à la facilité d'utilisation de la méthode.
Certes, le volume des informations à mémoriser est fonction du nombre de postes UVA. Cependant, pour faire des simulations, on peut créer autant de postes UVA qu'on le souhaite. Ils seront utilisés ou non, mais leur nombre ne sera jamais une gêne, comme on pourra aisément le mesurer en fonction des deux exemples suivants.

Exemple de simulation no 1: comparaison de plusieurs modes d'utilisation d'une installation

La nécessité d'accroître la production oblige à envisager une utilisation plus intense d'un investissement. Quelles seraient, selon les différentes solutions envisageables, les répercussions en termes de coût ?
C'est la question qui s'était posée en situation industrielle lorsque a été établi au chapitre 8 le tableau des différents postes UVA possibles pour la ligne CMS d'insertion de composants électroniques (cf. tableau 8.8).
La production de cette ligne, selon un horaire de 2 x 8 h, devenait insuffisante et il fallait envisager de doubler progressivement sa capacité dans un délai de 12 à 18 mois.
Parmi les éléments de l'étude préalable à une décision, la simulation a donné des informations capitales. En l'occurrence, on a simulé 2 hypothèses:
– Hypothèse 1: passage en 3 x 8 h, ce qui représente une majoration de la capacité de production d'environ 50%;
– Hypothèse 2: passage en 7 j/7 , correspondant à une majoration de capacité d'environ 100 %.
Il a suffi, dans les deux cas, pour obtenir le tableau 8.8.:
– de calculer l'incidence de chacune des deux hypothèses sur les coûts horaires de main-d'oeuvre, du travail de nuit et du dimanche;
– de ramener le montant des amortissements, des frais à la valeur et des frais à la surface à l'horaire annuel envisagé;
les coûts horaires d'entretien et de consommables restant les mêmes.
Ici, le résultat des calculs du tableau 8.8. montre clairement que la solution la plus intéressante correspond à l'hypothèse 2.

Exemple de simulation no 2: calcul de l'indice UVA d'un futur investissement

La méthode de calcul peut être décrite selon les principales phases suivantes.

A. Obtention d'un devis
Le futur investissement va constituer un poste de travail dont le devis permet de connaître le coût, la surface nécessaire à son exploitation, la consommation en électricité, air comprimé, et autres consommables, le besoin en personnel pour le faire fonctionner et d'évaluer les coûts d'entretien et d'outillage.

B. Création des postes UVA probables
En fonction des différentes configurations envisagées pour l'utilisation du futur investissement, on créera le nombre de postes UVA correspondant. À chaque utilisation particulière, pour des raisons techniques, d'horaires ou de personnel, correspondra un poste UVA particulier.

C. Calcul des taux prévisionnels des postes UVA probables
Les besoins en personnel, selon les différentes configurations retenues, pour cet investissement permettent de déterminer les charges relatives à la main-d'oeuvre.
Le coût de l'investissement permet de déterminer ses frais à la valeur et, après une hypothèse sur sa durée probable de vie, son amortissement technique.
Grâce aux autres éléments fournis par le devis, on calculera ses frais à la surface et ses consommations directes d'outillage, d'entretien et de consommables.

D. Calcul des indices des postes UVA probables
Les taux des postes étant connus, leur simple division par le taux de base donnera leurs indices, exprimés en UVA, que l'on utilisera pour effectuer, dans la plus grande simplicité, toutes les simulations souhaitées.

Résumé ch. 9

À l'issue de ce chapitre, l'ensemble des concepts, des principes et des mécanismes de calcul de la méthode UVA a été explicité, permettant ainsi de rendre la méthode opérationnelle en situation industrielle.
C'est cette mise en oeuvre opérationnelle qui sera abordée dans le chapitre suivant, dans lequel sera regroupé un ensemble de conseils pratiques destiné aux cadres et aux responsables qui souhaiteraient améliorer la gestion de leur entreprise en appliquant l'ensemble des propositions conceptuelles et des suggestions qui ont été formulées jusqu'ici dans cet ouvrage.

ASPECTS PRATIQUES DE LA MISE EN PLACE DE LA MÉTHODE UVA

Le changement d'une méthode de calcul et de contrôle des coûts au profit de la méthode UVA est une opération suffisamment importante pour qu'elle mérite tout d'abord une réflexion approfondie sur les objectifs et sur la nécessité d'un tel changement. C'est donc à ce problème que sera consacrée la première section de ce chapitre.
Ensuite, une fois la décision prise, la mise en oeuvre de la méthode UVA devra être effectuée selon une démarche claire et structurée, pour garantir la réussite du projet. C'est donc à l'exposé des principaux points de cette démarche que sera consacrée la deuxième section de ce chapitre.
Enfin, dans la dernière section, sera regroupé un ensemble de points de comparaison entre la méthode UVA et les autres méthodes existantes de calcul et de contrôle des coûts, de façon à éclairer un certain nombre d'aspects particuliers importants qui auront été évoqués dans les deux premières sections.

1. POURQUOI ADOPTER LA MÉTHODE UVA ?

Il va de soi que la mise en place de la méthode UVA ne concernera pas les entreprises qui disposent d'un système de gestion leur donnant toute satisfaction: on ne change pas une méthode qui convient. Encore faut-il définir ce que l'on doit entendre par là.
On peut en effet considérer que, pour donner satisfaction, une méthode de gestion doit présenter les deux caractéristiques suivantes:
– permettre une interprétation identique par la direction générale, la production et le commercial des données fournies par la gestion, et aboutissant à un consensus sur les décisions à prendre;
– conduire à des résultats de calcul mettant en évidence des performances de l'entreprise nettement supérieures à la moyenne de la profession.
Sinon, l'entreprise doit envisager un changement de méthode de gestion. Les développements qui suivent mettent donc en évidence, tout d'abord les raisons d'abandon d'une méthode existante de calcul de coûts, et ensuite les raisons de préférer à celle-ci la méthode UVA.

1.1. Les raisons d'abandon d'une méthode de calcul des coûts existante

Principales raisons de reconsidérer une méthode de calcul des coûts existante

De nombreux symptômes sont susceptibles d'alerter les responsables d'entreprises sur des défauts de pertinence de leur système de calcul, d'analyse et de contrôle des coûts. La liste ci-dessous, d'ailleurs inspirée des idées diffusées par Robin Cooper, en explicite les principaux de manière non limitative.

A. Les responsables de production souhaitent abandonner un produit que l'on croyait rentable.
Comme les hommes de production connaissent bien les produits dont la fabrication pose des problèmes, si certains de ces produits sont apparemment générateurs de profits importants, il est possible que la méthode de calcul des coûts utilisée n'ait pas saisi leur réelle complexité.

B. Le niveau très bas, ou au contraire très élevé, de certaines marges est docile à expliquer.
Les hommes de terrain doivent être capables de justifier de façon simple le niveau des marges par des explications telles que: «nous avons la meilleure des technologies qui soient», «nous sommes les seuls à fabriquer ce produit», ou encore, «nos volumes de production sont trop bas», «notre équipement est mal adapté», etc. Une marge trop élevée ou trop faible, sans justification simple, doit donc attirer l'attention sur une éventuelle remise en cause du mode de calcul des coûts.

C. Un produit difficile à fabriquer dégage apparemment des profits importants.
Sauf s'il est vendu à un prix reconnu très élevé, un produit difficile à fabriquer, nécessitant de nombreux contrôles et provoquant d'importants rebuts doit dégager une marge médiocre. Dans le cas contraire, on peut mettre en doute la manière dont son coût a été déterminé.

D. Certains services ont leurs propres méthodes d'établissement des coûts.
Dans ce cas, le manque de confiance de certains responsables dans la manière officielle d'établir les coûts de revient doit être considéré comme un signal d'alerte.

E. Le service des prix passe beaucoup de temps sur les offres spéciales.
Une demande spéciale par sa nature ou son volume peut exiger davantage de détail et de précision qu'une demande habituelle pour le calcul de son coût prévisionnel. Cependant, un bon système de calcul des coûts doit permettre d'obtenir rapidement les informations souhaitées.

F. L'entreprise a, en exclusivité, une niche très lucrative.
Ce phénomène doit attirer l'attention car, sur des marchés par essence de plus en plus concurrentiels, il y a de fortes chances pour que le mode de calcul des coûts employé soit en cause et minore systématiquement certaines évaluations.

G. Les prix des concurrents semblent anormalement bas.
Lorsque des entreprises, surtout si elles sont moins importantes que l'entreprise en question, vendent moins cher des produits, fabriqués de surcroît en quantités plus faibles, il y a de fortes chances pour que la méthode de calcul des coûts employée majore systématiquement certaines estimations et soit donc à suspecter.

H. Les clients acceptent sans sourciller les augmentations de prix.
Dans ce cas, il est possible qu'ils connaissent mieux les coûts que leur fournisseur lui-même.

I. Le résultat des offres est difficile à expliquer.
Les dirigeants doivent être en mesure d'établir des offres élevées pour les affaires qu'ils ne souhaitent pas obtenir, et inversement. Si l'on constate que l'on emporte surtout les affaires que l'on ne souhaite pas avoir, il faut alors mettre en cause le mode de calcul des offres.

J. Les prix de sous-traitance des propres productions de l'entreprise semblent anormalement bas. Dans ce cas, c'est peut-être parce que les sous-traitants sont particulièrement performants, mais c'est peut-être aussi parce que le mode de calcul des coûts de l'entreprise n'est pas adapté à la situation.

Principales raisons pour lesquelles une méthode de calcul des coûts peut être dépassée par suite d'une évolution de l'entreprise

Au paragraphe précédent, on a passé en revue les principaux symptômes susceptibles d'alerter le dirigeant sur une éventuelle inadaptation de sa méthode de calcul des coûts. Encore faut-il s'interroger ensuite sur lés raisons de cette inadaptation. En pratique, comme le montre la liste suivante, cette inadaptation résulte généralement d'une évolution de l'entreprise ou de son environnement, qui rend obsolète des méthodes pourtant jugées adéquates dans le passé.

A. L'entreprise a automatisé ses productions.
Si la méthode de calcul des coûts est fondée sur la main-d'oeuvre directe, l'introduction de l'automatisation dans l'entreprise peut, bien évidemment, la rendre complètement périmée.

B. On a dû, pour un nouveau produit, modifier l'importance des activités de support.
Par exemple, les contrôles et les temps de réglages sont dans ce cas beaucoup plus importants que sur les produits traditionnels. On risque alors d'attribuer à ce nouveau produit une part d'activités de support et de frais généraux inférieure à ce qu'elle devrait être. Et cela sera d'autant plus grave que le nouveau produit se développera.

C. Un changement de stratégie modifie l'importance des séries que l'on fabrique.
La plupart des méthodes de calcul des coûts sont établies pour un type de production et ne font pas bien la différence entre les frais généraux consommés par les petites ou par les grandes séries. On ne doit donc pas appliquer les mêmes méthodes de calcul des coûts pour des productions dont la longueur des séries varie de plus de 1 à 10.

D. On a simplifié les processus de production.
L'introduction de méthodes nouvelles et simplificatrices dans la production (JAT, cellules autonomes, etc.) peut rendre obsolète la méthode de calcul des coûts qui avait été mise en place antérieurement.

E. La concurrence s'intensifie.
Dans cette hypothèse, le risque est important de voir un concurrent décider d'une politique de baisse des prix. Si le coût des produits est surévalué, leur marge va devenir peu attrayante et l'on risque dans certains cas de commettre une erreur en ne défendant pas ses positions sur le marché. De plus, des prix surévalués peuvent attirer des concurrents qui, sinon,

ne se seraient pas manifestés. En effet, quand une entreprise réalise un bénéfice que ses dirigeants jugent raisonnable, il est bien rare qu'on se préoccupe du bénéfice apporté par chaque produit pris individuellement. En cas de concurrence accrue, la direction a besoin d'informations précises pour agir en confiance.

F. Le secteur d'activité de l'entreprise connaît une dérégulation.
En régime de régulation, les entreprises ne décident pas de leurs prix, elles réalisent leur résultat en contrôlant leurs frais généraux. La dérégulation oblige donc à un autre comportement que sur un marché régulé.

Du danger de conserver une méthode de calcul des coûts inadaptée

Dans les deux paragraphes précédents, on vient de voir un ensemble de symptômes et de raisons d'inadaptation d'une méthode de calcul des coûts existante. En fait, dans tous les cas, les causes possibles de danger pour l'entreprise tiennent finalement à un défaut d'analyse des frais généraux. En effet, les efforts techniques, administratifs, commerciaux et logistiques sont très différents suivant les produits, les clients, les marchés, les commandes.
Le problème est sans importance si l'entreprise a peu de produits, peu de clients, une grande homogénéité dans les commandes traitées et de gros bénéfices. Dans tous les autres cas, les règles de fonctionnement de l'entreprise aboutissent à réaliser une part plus ou moins importante du chiffre d'affaires dans des conditions catastrophiques, comme le montrent d'ailleurs de manière éloquente les deux exemples de courbes de rentabilité montrés aux chapitres 7 et 9 (cf. figures 7.3. et 9.2.).

1.2. Les raisons de choix de la méthode UVA

Si le système de gestion de l'entreprise ne donne pas satisfaction, pour l'une ou l'autre des raisons qui viennent d'être évoquées, on doit étudier une évolution ou un changement de la méthode de calcul des coûts employée dans l'entreprise. Dans ce cas, pour quelles raisons la méthode UVA peut-elle être intéressante?

Recherche d'une fiabilité des calculs des résultats par vente

On rappelle que la méthode UVA a pour objectif de déterminer précisément le bénéfice ou la perte générés par une vente.
Or la vente est l'acte élémentaire de toute entreprise. Peu importent les produits que l'entreprise fabrique si elle n'a pas de clients à qui les écouler. Il faut de plus remarquer que, sur une période donnée, la somme de toutes les ventes représente certes le chiffre d'affaires, mais aussi l'activité intégrale de l'entreprise et, au résultat près, ses charges d'exploitation.
Et cela amène à se poser deux questions essentielles:
– l'équipe de direction est-elle satisfaite lorsque le produit a été fabriqué ou lorsque la commande a été obtenue?
– une commande satisfait peut-être le vendeur, le directeur commercial et le directeur général, mais a-t-elle rapporté de l'argent ou est-elle déficitaire?
Pour se convaincre de la pertinence de ces questions, il suffit de se rappeler une expression courante chez les dirigeants: «À ce prix-là, on ne doit pas gagner grand-chose!»; euphémisme qui signifie: «A ce prix-là, je serais curieux de savoir combien on perd d'argent.»
Or, les équipes dirigeantes ignorent généralement le bénéfice ou la perte au niveau de la vente élémentaire. Certes, elles connaissent la marge dégagée par un ensemble de ventes, ensemble qui peut être un client, un marché, une région, un mois, une année.
Mais quelles sortes de décisions pourront être prises à partir de ce type d'informations globales? Réponse: des décisions globales.
Or, l'expérience montre que si l'on veut améliorer très sensiblement un résultat global, il faut pouvoir prendre de très nombreuses décisions de détail dans les domaines commerciaux, administratifs, logistiques, techniques, stratégiques, des investissements et de la production.

Recherche d'une efficacité des prises de décision

Le choix de la méthode UVA doit surtout être conduit par la réponse à la question suivante: La méthode UVA peut-elle permettre, grâce à l'analyse de la rentabilité des ventes, de développer une stratégie d'amélioration du profit, dont la conséquence sera une progression du résultat de l'entreprise de 2 à 5 % du chiffre d'affaires dans un délai de 1 à 3 ans?
En effet, pour quelle raison une entreprise changerait-elle de système, de méthode, si ce n'est pour se doter d'un moyen fiable de prendre de bonnes décisions à tous les niveaux ?
Il suffit d'un peu d'expérience pour constater que chaque responsable prend, la plupart du temps, de bonnes décisions à son niveau de responsabilité, mais ceci en toute ignorance de l'impact au niveau global de l'entreprise. Or il faut, au

contraire, que les décisions soient orientées en fonction de leur incidence sur le résultat de l'entreprise pour que l'on puisse affirmer qu'elles sont bonnes.
À quoi bon améliorer la productivité de 20 ou 30 % sur une famille de produits dont l'analyse de la rentabilité des ventes montre que cette famille génère 60 ou 80 % de perte sur 3, 4 ou 5 % du chiffre d'affaires ?
Tout d'abord, il faudra s'assurer que cette famille de produits n'est pas dépassée techniquement et que sa conception n'est pas en cause. Si la réponse est positive, c'est par là qu'il faudra commencer. Si la réponse est négative, d'autres questions devront être posées, dont la liste ci-après est loin d'être exhaustive:
– le tarif est-il correct?
– l'effort commercial est-il disproportionné par rapport au montant des commandes ?
– le traitement des commandes est-il simple ou très complexe ?
– le coût logistique est-il normal ?
– le client ne me demande-t-il pas des modifications apparemment anodines et pourtant ruineuses ?
De façon générale, l'une des principales causes de perte sur une part du chiffre d'affaires comprise entre 2 et 5 % de celui-ci est une consommation de ressources commerciales, administratives et techniques disproportionnée par rapport au volume des produits facturés au client.
Ce phénomène apparaît aussi lorsqu'on analyse l'ensemble des ventes liées à un client ou à un marché. Si globalement ce client ou ce marché ont une rentabilité satisfaisante, on constate que cette rentabilité pourrait être bien meilleure si l'on réglait quelques problèmes qui pénalisent lourdement 3, 5 ou 10 % des ventes à ce client ou sur ce marché.

Recherche d'une simplicité des calculs de gestion

La troisième raison essentielle pour laquelle on pourra choisir la méthode UVA est sa simplicité.
Évidemment, cette simplicité n'apparaît pas immédiatement car:
a. La méthode UVA n'ayant aucune similitude avec les comptabilités de gestion, il faut en comprendre la logique, les règles de fonctionnement et tirer un trait sur les méthodes existantes.
b. La méthode UVA nécessite une analyse initiale détaillée de toutes les fonctions de l'entreprise. Cette analyse fonctionnelle indispensable, qui peut paraître complexe parce qu'elle doit être minutieuse, est cependant un investissement dont l'entreprise ne peut pas faire l'économie.
En revanche, une fois la méthode UVA mise en place, son utilisation sera comprise par tous grâce à une simplicité qui, comme on l'a vu dans les deux chapitres précédents, repose sur:
– la création d'une unité de valeur ajoutée correspondant à un produit caractéristique de l'entreprise;
– la connaissance de la valeur en UVA des processus réalisés dans les services administratifs, commerciaux, techniques, logistiques, tout aussi bien que dans la production;
– le raccordement direct du coût de l'UVA avec les charges de la comptabilité financière;
– le calcul du coût d'une vente par la seule addition du coût commercial, du coût administratif, du coût logistique et du coût des produits liés à cette vente;
– la détermination du bénéfice ou de la perte générés par cette vente par la simple différence entre le montant de la facture et le coût de la vente;
– le tracé de la courbe de rentabilité qui permet à l'entreprise de savoir où elle gagne de l'argent, où elle en perd, combien et pourquoi;
– la mise en évidence irréfutable, et donc consensuelle, des causes principales de perte de rentabilité.

1.3. Entreprises concernées par la méthode UVA

Jusqu'à présent, la méthode UVA a été mise en place dans des entreprises les plus diverses: industrielles, de distribution et de services. Les seules entreprises où son utilisation n'est pas envisageable sont celles dont le fonctionnement ne peut pas être modélisé par des processus constitués par des ensembles d'opérations finalisées.
Pour les entreprises concernées, la méthode UVA sera d'autant plus intéressante que les autres méthodes seront imprécises et/ou complexes à exploiter. C'est notamment le cas lorsque l'entreprise:
– a de nombreux produits, fabriqués avec des moyens diversifiés, vendus à une large clientèle;
– a des ventes hétérogènes, avec un grand nombre de factures dont le montant s'échelonne, par exemple, de 500 F à 200 000 F;
– fabrique simultanément des produits en grande série, en moyenne série, en petits lots, voire à l'unité;
– vend indifféremment des produits-catalogue et des produits spécifiques;
– a des frais généraux (commerciaux, administratifs, etc.) non analysés dont le montant devient important par rapport au coût des produits;
– voit ses résultats s'amenuiser malgré les efforts constants qu'elle réalise pour améliorer sa productivité et prospecter sa clientèle.
Donc, plus une entreprise est hétérogène et complexe d'une part, plus elle voit sa rentabilité diminuer d'autre part, plus elle a intérêt à envisager l'adoption de la méthode UVA.

2. MISE EN ŒUVRE DE LA MÉTHODE UVA

2.1. Les moyens à mettre en oeuvre

Une volonté politique

La construction et l'utilisation de la méthode UVA vont nécessiter un effort intellectuel et matériel pour bien comprendre le fonctionnement de l'entreprise et y apporter de nombreuses modifications dans le but d'en améliorer la performance.
Il serait illusoire de croire que la rentabilité s'améliorera miraculeusement sans qu'elle soit le résultat de la mise en place de nombreuses décisions. Le point de départ est donc la volonté de la direction générale et des responsables des trois, quatre ou cinq fonctions majeures de l'entreprise de développer un outil commun pour analyser, comprendre puis progresser.

Un travail de groupe

L'analyse de chacune des fonctions de l'entreprise ne pourra jamais être le résultat de l'affichage d'une note de service indiquant une décision de la direction: la description des processus nécessitera toujours un travail de groupe requérant l'implication forte de tous les acteurs concernés.
Dans une entreprise, la mise en place de la méthode UVA devra donc être réalisée par un groupe de travail sous la responsabilité d'un comité de direction.

A. Le groupe de travail
Il sera sous la responsabilité hiérarchique d'un chef de projet qui, pendant toute la durée de la mise en place de la méthode UVA, sera rattaché au président du comité de direction.
En général, le chef de projet devra être choisi comme étant la personne qui sera responsable de l'utilisation de la méthode lorsqu'elle sera opérationnelle. Le plus souvent, ce sera le contrôleur de gestion.
L'entreprise devra toujours s'assurer que le chef de projet est suffisamment disponible (au minimum le quart de son temps), perméable aux idées nouvelles et intéressé par le projet et bien accepté par les autres fonctions.
Le chef de projet pourra être assisté, si le travail à effectuer est important, par un collaborateur (ou un stagiaire) qui assurera le travail matériel.
Pour analyser les frais imputables, calculer les taux des postes UVA, décrire les processus et calculer l'équivalent UVA des produits et des clients, le chef de projet devra avoir un correspondant dans toutes les fonctions concernées de l'entreprise, lequel, selon la période, devra consacrer 5 à 20% de son temps à l'analyse.
Prenons, par exemple, une entreprise de 200 personnes dont 140 sont des productifs répartis dans trois ateliers. La composition type du groupe de travail et la disponibilité qui lui sera nécessaire pendant 4 à 6 mois seront les suivantes:
– chef de projet: le contrôleur de gestion à 25 % de son temps, assisté d'un stagiaire (ESC, BTS, IUT, ...) à plein temps;
– un employé de la comptabilité, à 25 % de son temps;
– le responsable de chaque atelier, le responsable de la maintenance, le chef du service méthodes et le chef des ventes, chacun pour 10 à 15 % de son temps;
l'ensemble de ce groupe étant assisté d'un consultant extérieur spécialiste de la méthode.

B. Le comité de direction
Comme l'introduction de la méthode UVA dans une entreprise ne peut être que le résultat d'une décision de la direction générale, le comité de direction doit être présidé par le président, le directeur général ou leur délégué.
Le projet est pratiquement voué à l'échec si le personnel ne le ressent pas comme s'inscrivant dans les objectifs prioritaires de l'entreprise. Il doit donc être soutenu et piloté par le sommet de la hiérarchie.
Le rôle du comité de direction est de s'assurer que la construction de la méthode se fait en respectant ses principes et l'exploitation de la méthode se substituera progressivement au système de gestion existant, d'une façon simple répondant parfaitement aux besoins de l'entreprise.
En reprenant l'exemple précédent, pendant la construction de la méthode, le comité de direction de cette entreprise de 200 personnes se réunira une à deux heures par mois. En dehors du président ou du directeur général, il comprendra, au titre de membres permanents: les directeurs (production, commercial, finance) le chef de projet et le(s) consultant(s).

Un responsable de projet expérimenté

La méthode UVA est fondamentalement différente des concepts et des outils actuellement enseignés et appliqués. Pour réussir son implantation, il faut donc:
– former les membres du comité de direction et du groupe de travail à ses principes;

– l'utiliser correctement, ce qui nécessitera de bien définir, dans un cahier des charges, les besoins de chacun, d'assurer une formation des utilisateurs et d'établir un planning de substitution du système de gestion existant par la méthode UVA.
La méthode ne pourra être correctement mise en place et utilisée si le projet n'est pas dirigé techniquement par une personne ayant l'expérience d'applications antérieures.
Dans quelques années, il existera sur le marché des gestionnaires qui auront cette expérience mais, actuellement, seuls quelques consultants qui ont participé au développement de la méthode ainsi qu'aux applications initiales ont cette expérience.

2.2. La démarche à suivre

La mise en place de la méthode UVA dans une entreprise comprend toujours deux phases successives correspondant, dans l'ensemble, au découpage des deux chapitres précédents, et vouées respectivement à sa mise en place puis à son exploitation.

Mise en place de la méthode UVA

Réalisée par le groupe de travail sous le contrôle du comité de direction, la construction de la méthode UVA comprend les tâches suivantes:
– identification des postes UVA;
– analyse des charges imputables, c'est-à-dire du coût des ressources directement imputables aux postes UVA;
– calcul des taux des postes UVA;
– analyse fonctionnelle, c'est-à-dire description des processus réalisés dans chacune des fonctions de l'entreprise pour aboutir à une modélisation du fonctionnement;
– choix de l'article de base et calcul du taux de base;
– calcul de l'indice des postes UVA;
– calcul des équivalents UVA des processus, des produits, des clients;
– détermination de la méthode de mesure de la valeur ajoutée produite.
Si nous prenons l'entreprise de 200 personnes dont on a décrit ci-dessus le groupe de travail, le délai de construction de la méthode UVA se situera généralement entre 4 et 6 mois.

Exploitation de la méthode UVA

Autant la mise en place de la méthode UVA correspond à des principes qui lui sont propres, autant son utilisation doit correspondre à des besoins parfaitement définis par l'entreprise pour:
– améliorer la performance et la rentabilité;
– prendre les décisions opérationnelles à court et moyen termes;
– choisir les orientations stratégiques à moyen et long termes.
Cependant, quelle que soit l'entreprise, l'utilisation de la méthode UVA comprend un tronc commun dont les éléments sont les suivants:
– mesure des unités de valeur ajoutée produites par l'entreprise, à partir des produits fabriqués et des clients facturés;
– calcul du coût de l'UVA sur 12 mois glissants;
– calcul du coût des processus, des produits et des clients;
– tracé de la courbe de rentabilité.
En dehors de cette utilisation que l'on peut qualifier de standard, l'entreprise va devoir définir comment intégrer la méthode UVA dans son management pour:
– prendre les décisions nécessaires à l'amélioration de sa rentabilité;
– choisir ses investissements;
– décider de ses choix stratégiques concernant ses produits, ses marchés et ses clients;
– choisir ses indicateurs, ses ratios, ses tableaux de bord par fonction et par atelier;
– développer un esprit de progrès permanent.
Lors de cette étape, on devra impérativement s'assurer qu'on construit un système simple, compris et utilisé par tous. Par ailleurs, pour obtenir un résultat significatif, il faudra supprimer progressivement tout ce qui, dans le système précédent, fait double emploi avec la méthode UVA.

2.3. L'informatisation du système

Contrairement aux méthodes ABC-ABM qui nécessitent, aux dires de leurs utilisateurs, un système d'information important et onéreux, la mise en place de la méthode UVA ne nécessite aucun système d'information particulier. Il

suffit en effet, comme dans le cas de la société X développé au chapitre 13, de dédier un micro-ordinateur, avec un tableur, à la gestion de la méthode UVA et de le raccorder au système informatique existant.
Que va-t-il se passer dans une entreprise qui commence à utiliser la méthode UVA et qui dispose d'un système informatique comprenant:
* une gestion commerciale qui va de la réception de la commande à l'encaissement de la facture;
– une gestion de production comprenant des gammes, des nomenclatures, des entrées en magasin des produits finis (ou leur livraison si ces produits sont livrés immédiatement);
– une comptabilité générale?
Le système dédié à la méthode va calculer l'équivalent UVA des processus de fabrication des produits à partir des gammes gérées dans la GPAO. Et c'est la seule utilisation du système informatique existant. Ceci étant, on consacrera un PC à la gestion UVA, et qui supportera:
– un fichier des processus qui auront été analysés lors de la construction de la méthode et qui n'avaient pas fait l'objet d'une analyse antérieure lors de la constitution des fichiers de données techniques de la GPAO;
– un programme pour calculer les UVA produites à partir des produits fabriqués d'une part, et des factures émises d'autre part;
– le calcul mensuel du coût de l'UVA en rapprochant les UVA produites et les charges d'exploitation de la période correspondante;
– la création de ratios significatifs pour chaque centre de responsabilité.
Ensuite, l'entreprise pourra faire toutes les analyses qu'elle souhaite sur les produits, les clients; les ventes,... à condition que ces analyses soient efficaces et économiques et qu'elles correspondent aux besoins des décideurs.

2.4. La maintenance de la méthode UVA

La construction de la méthode UVA représente un investissement dont il faut conserver la fiabilité au fil du temps en respectant les trois principales règles suivantes:

1ère règle: tenir à jour les indices des postes UVA.
L'Indice d'un poste UVA est le reflet de sa consommation de ressources directes, c'est-à-dire de la façon de l'utiliser avec une organisation donnée.
Si les conditions d'utilisation d'un poste changent, il faut recalculer son indice. C'est le cas par exemple lors de l'automatisation d'un poste de travail, du passage de 1 à 2 équipes, de la réduction notable de certaines consommations (électricité, énergie, etc.).
Par ailleurs, une nouvelle machine ne doit pas être estimée: on doit calculer son indice UVA, de manière à conserver un degré de précision cohérent dans tous les calculs à effectuer.
En principe, les indices des postes UVA doivent être recalculés à chaque fois que l'on change l'organisation dans un atelier ou un service.

2e règle: tenir à jour les équivalents UVA des processus.
Lorsque l'indice UVA d'un poste change, l'équivalent UVA des processus qui utilisent ce poste est automatiquement modifié.
Mais si l'on se réfère à la définition du processus qui a été donnée précédemment dans cet ouvrage, à savoir une suite d'opérations réalisées en un temps donné sur des postes UVA, il apparaît que l'équivalent UVA d'un processus est également modifié si le déroulé opératoire change et le temps nécessaire à une opération évolue.
De façon pratique, on peut donc dire que les équivalents UVA doivent être changés à chaque fois que l'on modifie un processus et contrôlés une fois par an dans chaque fonction.

3e règle: actualiser périodiquement les calculs.
Toutes les ressources composant les différents éléments du taux d'un poste UVA n'ayant pas les mêmes évolutions de leurs coûts dans le temps, il est recommandé de faire une actualisation des calculs des taux, des indices et des équivalents tous les 4 ou 5 ans.
L'expérience montre qu'en général cette fréquence est suffisante pour que la méthode UVA fournisse des coûts suffisamment fiables. Mais rien n'empêche une entreprise de faire une actualisation au bout de 2 ou 3 ans si des modifications importantes sont intervenues dans ce laps de temps.

3. DIFFÉRENCES ENTRE LA MÉTHODE UVA ET LES COMPTABILITÉS DE GESTION HABITUELLES

Comme on l'a vu dans les chapitres précédents, la méthode UVA est sensiblement différente des comptabilités de gestion, tant par ses objectifs que par sa construction, son utilisation et les résultats qu'elle permet d'obtenir.
Fréquemment, lors des présentations de la méthode UVA, les auditeurs l'assimilent à une forme de comptabilité analytique. Il s'agit là d'une confusion importante due au fait que, lors de la construction de la méthode UVA, on doit

analyser finement les consommations de ressources directes de chaque poste UVA pour en déduire la valeur ajoutée de l'unité d'oeuvre du poste, c'est-à-dire son indice UVA.
Or l'indice UVA d'un poste est le résultat de la comparaison des ressources qu'il consomme à celles consommées par l'article de base, c'est-à-dire l'unité de valeur ajoutée. Comme cette analyse et cette comparaison sont faites en francs à un instant t, cela induit faussement l'idée d'une similitude avec la comptabilité analytique. Il n'en est rien et c'est ce qui justifie que dans ce chapitre, on insiste à présent sur les différences entre ces deux approches.

3.1. Différences de construction

Les comptabilités de gestion sont généralement basées sur:
– un découpage de l'entreprise en sections ou en activités, dont le nombre est le plus souvent d'une vingtaine au maximum;
– une répartition des charges suivant ce découpage, les charges étant directes ou indirectes;
– le choix, pour chaque section ou activité, de l'unité d'oeuvre ou de l'inducteur le plus pertinent;
– le calcul du coût prévisionnel, puis réel, de l'unité d'oeuvre ou de l' inducteur;
– le calcul du coût des produits à partir des unités d'oeuvre ou des inducteurs;
– le calcul des marges, par produit, par client, par marché.
Le découpage est rarement remis en cause et modifié, pas plus que le choix de l'unité d'oeuvre ou de l'inducteur. De plus, la répartition des charges ainsi que le calcul des coûts et des marges constituent un travail permanent.
Au contraire, la méthode UVA est basée sur:
– l'identification des postes UVA dans toutes les fonctions de l'entreprise, avec généralement de 100 à 200 postes UVA, voire plus dans les entreprises ayant des moyens très diversifiés;
– l'analyse des ressources directes consommées par unité d'oeuvre du poste UVA;
– le choix d'une unité de valeur ajoutée représentative de l'entreprise et le calcul de la consommation de ressources directes (CRD) des processus liés à cette unité de valeur ajoutée;
– le calcul de l'indice de chaque poste UVA, c'est-à-dire sa valeur relative par rapport à l'étalon, un poste UVA étant caractérisé par son indice UVA;
– l'analyse fonctionnelle de l'entreprise, c'est-à-dire la description des processus réalisés dans toutes les fonctions: administratives, commerciales, techniques, productives, logistiques, etc.;
– le calcul de la valeur en UVA de chaque processus, appelée équivalent UVA;
– la détermination, pour chaque produit, de tous les processus qu'il consomme depuis sa conception jusqu'à son extinction, sur tout son cycle de vie; un produit ayant donc un équivalent UVA;
– la détermination pour chaque client et pour chaque commande des processus qu'ils consomment, soit:
un client = un équivalent UVA
une commande = un équivalent UVA
L'unité de valeur ajoutée, l'UVA, comme toute unité de mesure, est choisie et définie une fois pour toutes. Elle devient invariable dans le temps pour chaque entreprise.
Les indices UVA des postes et les équivalents UVA des processus varient à chaque fois que l'on change l'organisation ou la consommation de ressources d'un poste, ainsi que le déroulé opératoire du processus.
Finalement, du point de vue de la construction, les deux différences fondamentales entre la méthode UVA et les autres méthodes sont les suivantes
– les comptabilités de gestion sont figées pour une période budgétaire (en général un exercice annuel) et le contrôleur de gestion devra rechercher et expliquer les écarts entre le budget et le réel, alors que la méthode UVA est actualisée au mois le mois en fonction de l'évolution des postes et des processus;
– la finesse d'analyse est beaucoup plus grande avec la méthode UVA puisque l'on descend au niveau du poste UVA et que l'on mesure la valeur ajoutée par toutes les fonctions; et cela en analysant le fonctionnement détaillé de l'entreprise pour déterminer la valeur de chaque processus, ainsi que l'équivalent UVA des produits, des clients et des commandes.

3.2. Différences d'utilisation

La première différence d'utilisation entre la méthode UVA et les autres méthodes tient au fait qu'elle mesure la production de valeur ajoutée, exprimée en UVA, à partir des produits fabriqués et des clients facturés. Ainsi, la comptabilité générale établit les charges en francs, cependant que la méthode UVA mesure la valeur ajoutée en UVA et que le coût de l'UVA résulte du rapprochement des charges et de la valeur ajoutée.
La deuxième différence se situe dans la façon de calculer les coûts.
Dans les comptabilités de gestion habituelles, comme on l'a vu aux chapitres 2 et 4, on calcule le coût des produits à partir des unités d'oeuvre ou des inducteurs des sections ou des activités.
Dans la méthode UVA au contraire, on calcule le coût des produits, des clients et des commandes pour aboutir au calcul du coût d'une vente, et ceci à partir des processus consommés.

Cette différence dans le calcul des coûts aboutit donc à la connaissance d'une marge par produit dans les comptabilités de gestion et d'un bénéfice ou d'une perte par vente dans la méthode UVA.
La troisième différence réside dans la logique de gestion qui découle de la connaissance des marges d'un côté, du bénéfice ou de la perte de l'autre.
Ainsi, avec les comptabilités de gestion, l'entreprise va définir une politique pour que la somme des marges couvre les frais généraux et dégage un bénéfice. A partir de cette logique, une bonne gestion consistera à rechercher les solutions pour améliorer le bénéfice donc améliorer (ou maintenir) les marges. La direction générale cherchera alors à réduire le pourcentage des frais généraux et elle travaillera principalement avec les études pour améliorer la conception, avec la production pour réduire les coûts et avec le commercial pour augmenter les parts de marché.
Ce type de gestion est peut-être parfaitement satisfaisant lorsque l'entreprise est homogène. Cependant, pour les entreprises concernées par la méthode UVA, dont les principales caractéristiques ont été énumérées au § 1.3., la logique de gestion sera tout à fait différente, basée sur le tracé et l'analyse de la courbe de rentabilité. Et cette logique de gestion aboutit à la mise en oeuvre d'une véritable stratégie d'amélioration du profit.

3.3. La stratégie d'amélioration du profit, conséquence de la mise en oeuvre de la méthode UVA

À l'issue de la construction de la méthode UVA, le premier tracé de la courbe de rentabilité va matérialiser la situation existante qui, pour l'entreprise, résulte des produits, des clients, des marchés, de la concurrence, de l'organisation, des moyens et des habitudes.
Comme l'entreprise concernée par la méthode UVA est hétérogène, la courbe de rentabilité obtenue est alors en général assez dispersée, comme le montrent les exemples des chapitres 7 et 9 (cf. figures 7.4. et 9.2.). Et cela même si la forme de la courbe et sa dispersion sont des caractéristiques propres à l'entreprise.
Dans une perspective d'amélioration du profit, on sait maintenant, par expérience, que pour améliorer la rentabilité d'une façon significative dans les entreprises ayant de nombreux produits, de nombreux clients et des moyens très diversifiés, les solutions globales manquent d'efficacité car elles ne modifient pas sensiblement la forme de la courbe de rentabilité.
Pour être efficace, il faut au contraire développer une stratégie dont le but est de remplacer progressivement des ventes à perte par des ventes bénéficiaires. Cette évidence est simple à énoncer mais beaucoup plus difficile à mettre en oeuvre car elle va nécessiter un grand nombre de décisions ciblées, liées par exemple:
– au commercial (modification des prix à la hausse et à la baisse, développement ou abandon de clients ou de marchés, révision des conditions de vente avec prise en compte du service apporté au client, etc.);
– à la technique (développement de technologies nouvelles, modification de la conception de produits existants, standardisation, etc.);
– à la production (modification des processus de fabrication, choix d'investissements nouveaux, changement d'organisation, etc.); '
– aux produits (développement de produits nouveaux, différenciation de produits existants, abandon des produits dont le coût est et restera prohibitif, quelle qu'en soit la raison, etc.);
– à l'organisation (choix de sous-traitance, simplification de circuits administratifs, etc.).
Cette liste de décisions, qui n'est pas exhaustive, peut sembler sans intérêt car beaucoup diront «c'est ce que nous faisons en permanence». C'est peut-être vrai mais cela est fait d'une façon globale, alors qu'avec la méthode UVA, toutes ces décisions vont être ciblées et concentrées en fonction de l'impact qu'elles auront sur la courbe de rentabilité.
De plus, ces décisions seront planifiées dans le temps. En effet, en priorité et à très court terme, il faut arrêter les hémorragies financières, comme cela a été évoqué au chapitre 7. Autant on peut concevoir que des ventes soient légèrement déficitaires dans un but stratégique, autant il est inadmissible de perdre 50, 100, 150% d'une façon permanente sur certaines ventes pouvant représenter 2, 3 ou 4% du chiffre d'affaires. Et sur ces ventes, dont le montant est généralement faible, des problèmes de franco, de quantités minimales, de fractionnement de livraisons, d'urgence, d'erreurs de prix, d'exigences techniques ou de qualité, peuvent se régler en interne ou avec le client la plupart du temps.
Les hémorragies financières étant traitées, il faut alors étudier les solutions qui auront un impact significatif dans un délai de 1, 2 ou 3 ans selon la réactivité de l'entreprise et de son environnement. Les problèmes à solutionner seront différents selon la situation de l'entreprise. Cependant, la question se posera fréquemment de la réduction du coût d'un produit ou d'une famille de produits (soit par une re-conception, soit par une amélioration du processus de production), de l'abandon d'un produit ou d'un marché déficitaire, de la conquête ou du développement d'un marché rémunérateur.
Une question intéressante à se poser est alors la suivante: si j'élimine 2 à 3 % de ventes très déficitaires ou si j'augmente de 2 à 3 % mes ventes très bénéficiaires, que devient mon résultat ? Il y a fort à parier que la réponse amènera à mettre en oeuvre les moyens d'y parvenir.
On peut dire ainsi de manière familière que le règlement des hémorragies financières et le choix des actions à court et moyen termes (1 à 3 ans) consiste à faire le ménage dans les habitudes de fonctionnement de l'entreprise.
Et le résultat de toutes ces décisions doit permettre d'améliorer le profit d'au moins 2 ou 3 % du chiffre d'affaires, toutes choses égales par ailleurs.

Alors, l'équipe dirigeante, connaissant avec précision les ensembles produits-clients-marchés qui lui font gagner de l'argent et ceux qui lui en font perdre, pourra mieux orienter ses choix stratégiques à moyen et long termes (au-delà de 2 à 3 ans).

3.4. Pourquoi l'UVA plutôt que le franc ?

Il s'agit là d'une différence supplémentaire entre la méthode UVA et les autres comptabilités de gestion.
L'approche comptable, en francs, oblige à limiter les découpages en regroupant des postes de travail ou des activités au détriment de la finesse de l'analyse. En effet, une actualisation des coûts nécessite une nouvelle répartition de toutes les charges sur tout le découpage, un calcul de tous les nouveaux taux ou inducteurs et une répercussion de ces nouvelles valeurs sur tous les coûts.
Plus le découpage est fin, plus les moyens à mettre en oeuvre pour cette actualisation sont importants et cela limite la précision de l'analyse. Or la méthode UVA autorise un découpage en un nombre illimité de postes puisque son actualisation nécessite seulement de connaître, pour une période donnée un total de charges (fourni par la comptabilité financière) et un nombre d'UVA produites.
En outre, avec la méthode UVA, il n'y a pas d'écarts entre système de coût et comptabilité financière. La méthode UVA fonctionne en parallèle avec la comptabilité financière. Le problème du raccordement entre les deux comptabilités ne se pose donc pas.
Enfin, si l'on reste en francs, au lieu de créer dans l'entreprise une unité de valeur ajoutée, on se prive des avantages d'une unité de mesure.
Or, comme on l' a longuement évoqué aux chapitres 3 et 6, le franc n'est pas une unité de mesure: il ne permet que de calculer des coûts qui sont un mix de performances techniques, d'efficacité, de variations de niveaux d'activité, mais aussi d'évolutions monétaires et, le cas échéant, de taux de change.
Mesurer ou comparer des productions en francs équivaut donc à effectuer des mesures de longueurs avec un mètre qui, selon la situation politique, économique ou géographique, raccourcirait de 2, 4 ou 10 cm chaque année.
Au contraire, l'UVA est une unité de mesure, puisqu'elle est définie par un processus qui est une somme de phénomènes physiques et qui reste figé dans le temps.
L'utilisation de l'UVA permet donc d'éliminer l'influence des taux de change et des évolutions monétaires. Mais elle met aussi en évidence les variations de niveaux d'activité (variation du coût de l'UVA), ainsi que les évolutions techniques et la performance. Enfin, elle permet de mesurer la production de valeur ajoutée, avec une unité unique, l'UVA, et cela aussi bien pour la production que pour les services commerciaux, les services administratifs, la distribution, etc.

Résumé ch. 10

De l'ensemble des aspects pratiques de mise en place de la méthode UVA abordés dans ce chapitre, on retiendra essentiellement la nécessité d'une démarche structurée, systématique et participative pour mettre en oeuvre cet outil de gestion.
Mais on retiendra également les bénéfices potentiels importants qui peuvent être tirés de la conduite d'une stratégie d'amélioration du profit que permet l'utilisation de cet outil.
Et ces bénéfices paient largement les efforts à fournir et les difficultés à surmonter, comme le montreront les études de cas industriels de la quatrième partie de cet ouvrage.

CONCLUSION

Dans ce livre, nous avons présenté nos idées, les principes de la méthode UVA et des exemples de mise en application. Nous voudrions attirer l'attention des lecteurs, et notamment ceux qui ont une formation financière, sur le fait qu'il n'y a pas, à notre avis, deux visions différentes de la gestion, celle des comptables et celle des ingénieurs.
En effet, un bon système de gestion doit permettre à l'ensemble des dirigeants de l'entreprise ayant la responsabilité très lourde de devoir prendre des décisions aussi bien opérationnelles qu'organisationnelles et stratégiques, d'avoir une vision commune de l'impact de ces décisions sur le résultat global de l'entreprise en termes de profit et de développement. Ainsi, un bon système de gestion doit aussi être un avantage concurrentiel et permettre à l'entreprise de devenir plus performante que ses compétiteurs.
Par ailleurs, nous avons montré que la complexité croissante des entreprises, due à la diversité des produits, des moyens, de l'organisation, des clients et des marchés, faisait que la majorité d'entre elles devenait hétérogène.
Cette hétérogénéité d'une part et d'autre part le manque d'analyse fine de nombreuses fonctions telles que, notamment R & D, administratif, commercial, stockage et manutention, industrialisation et outillage, achats, services techniques, etc., aboutissent à une dispersion considérable de la rentabilité des ventes et à l'apparition des ventes hémorragiques (cf. chapitre 7).

Ainsi, dans l'entreprise, on ne peut que recommander à la direction générale, à la direction financière et au contrôle de gestion de s'interroger sur la pertinence de la méthode de gestion qu'ils utilisent en se posant simplement la question:
«Est-ce que les ressources consommées par toutes les fonctions de l'entreprise sont imputées correctement sur les produits, les clients et les commandes de ces derniers?»

Dragoş ZELINSCHI

Les multiples enjeux d'une technique de gestion : pratiques et discours dans la répartition des frais généraux

Cette recherche tente de clarifier la discussion autour de la répartition des charges indirectes, recenser les attitudes des entreprises confrontées au problème de la répartition et analyser les différents discours qui l'entourent. Nous nous sommes posé ici la question suivante : existe-t-il une technique de répartition qui soit intrinsèquement meilleure que les autres ? Pour nous, ce qui importe, ce n'est pas la technique (ou la méthode) de répartition, mais le sens qui émerge des pratiques et des discours. Il est donc nécessaire de changer de perspective sur la répartition, c'est-à-dire ne plus raisonner en termes de méthodes, mais chercher plutôt à comprendre ce phénomène en tant que délibération datée et contingente. Nous défendons ici l'idée que la répartition des charges indirectes constitue un processus (ou un phénomène organisationnel) qui prend des sens multiples. Ces sens émergent de la dialectique entre pratiques et discours, qui cache en réalité l'intervention de trois catégories d'acteurs : les entreprises, les scientifiques et les consultants. Dans ces conditions, non seulement il n'existe pas de technique de répartition qui soit intrinsèquement meilleure que les autres, mais il est impossible même de concevoir et de définir une telle technique.

Mots clé : répartition des charges indirectes, coûts

The multiple implications of a management accounting technique : practice and discourse in overhead allocation

This research attempts to clarify the ongoing debate over indirect cost allocation, evaluate the attitude of the companies confronted with the allocation issue and analyze the types of discourse surrounding it. Here, we ask the following question: does an allocation technique intrinsically better than others exist? Actually, what really counts it is not the allocation technique (or method), but its meaning, emerging both from practice and discourse. It is thus necessary to adopt a different perspective on cost allocation, i.e. to stop reasoning in terms of methods, but rather seek to understand this phenomenon as a dated and contingent deliberation. We defend the idea that cost allocation constitutes a process (or an organisational phenomenon) carrying multiple meanings. These meanings emerge from the dialectics between practice and discourse, which actually hides the intervention of three categories of actors: companies, scientists and consultants. Under these conditions, not only an allocation technique intrinsically better than the others does not exist, but it is impossible even to conceive and define such a technique.

Keywords : overhead allocation, cost accounting

Laboratoire Orléanais de Gestion

Rue de Blois, 45067 Orléans