

I LABORATOIRE

O ORLEANAIS

G DE GESTION

LABORATOIRE ORLEANAIS DE GESTION

I.A.E

Faculté de Droit d'Economie et de Gestion
rue de Blois - B.P. 6739
45067 Orléans Cedex 2

Tél. : 02 38 41 70 28

Fax : 02 38 41 73 60

E.Mail : iae@univ-orleans.fr



INSTITUT
D'ADMINISTRATION
DES ENTREPRISES

**Document de
recherche**

N° 2000 – 2

*La diffusion de
l'ABC dans le
Loiret :*

*Chroniques de la
gestion ordinaire*

Marc NIKITIN

LA DIFFUSION DE L'ABC

DANS LE LOIRET :

Chroniques de la gestion ordinaire

Marc NIKITIN

Professeur de Sciences de Gestion

Dans un article récent, Gosselin et Ouellet (1999) constataient une diffusion relativement lente de la méthode ABC dans les entreprises de plusieurs pays¹. Leur conclusion relevait le fait qu'il n'existait, à leur connaissance, aucune enquête du même type en France², « *dans le pays où la méthode des sections homogènes a vu le jour* ». A notre connaissance non plus, un tel travail n'a pas été entrepris, même si les articles concernant l'ABC ne manquent pas dans les revues spécialisées.

A l'époque où cet article est paru, nous venions juste de terminer une telle enquête. Réalisée avec un groupe de cinq étudiants³, cette étude se fixait pour objectif d'apprécier la réalité de la mise en œuvre de l'ABC dans les entreprises industrielles du Loiret. C'est de cette étude dont nous rendrons compte dans une première partie. Nous avons été frappé par la variété d'acceptions et la diversité d'usage concernant l'ABC dans les sept entreprises qui ont accepté de nous recevoir pour un entretien. Cette surprise est entrée en résonance avec les conclusions de Nicolas Berland (1997), qui prenait acte des usages très différents qui avaient pu être faits d'une autre technique, le contrôle budgétaire, dans quatre situations différentes⁴.

L'ABC, à l'instar du contrôle budgétaire un demi-siècle plus tôt, n'est-elle pas une sorte d'auberge espagnole dans laquelle

¹ Royaume-Uni, Etats-Unis, Canada, Suède, Norvège, Finlande, Singapour.

² A l'exception de l'étude relatée par Bescos et Mendoza (1995), portant sur deux entreprises.

³ Mémoire collectif pour l'obtention du DESS Finance & Contrôle de Gestion de l'IAE d'Orléans, réalisé par Pascal Deplanque, Nathalie Favier, Grégory Fortin, Stéphanie Marc, Christelle Cerna.

⁴ Réduction des coûts chez Pechiney (1929-1933), maîtrise des frais généraux chez St-Gobain (1941-1945), délégation et meilleure coordination chez Pechiney (1947-1952), jugement de la performance grâce aux écarts chez St-Gobain (1954-1962).

chacun entrerait avec ses préoccupations et ses besoins et n'y trouverait que ce qu'il y apporte ?

Gosselin et Ouellet (1999) appelaient également de leurs vœux la formulation d'une théorie sur l'adoption et la mise en œuvre de la comptabilité par activités. Un objectif aussi ambitieux ne pourra bien sûr être réalisé que progressivement, après que d'autres travaux, plus complets, auront vu le jour. Dans la seconde partie de cet article, nous tenterons néanmoins d'apporter une pierre à l'édifice en proposant quelques pistes de réflexion historiques pour l'élaboration d'une telle théorie.

I. L'ENQUETE AUPRES D'ENTREPRISES INDUSTRIELLES DU LOIRET.

L'idée de départ consistait à rapprocher le discours des utilisateurs éventuels de l'ABC, de celui majoritairement rencontré dans les revues professionnelles et la plupart des manuels. Les *success stories* relatées dans les seconds correspondaient-elles aux pratiques observées chez les premiers ?

La taille de l'échantillon des entreprises observées interdit bien sûr toute généralisation. Notre prétention ne va pas au-delà de la pose de quelques pièces d'un puzzle dont le dessin général nous échappe encore. L'enquête s'adressait aux contrôleurs de gestion des 108 entreprises industrielles du département comprenant plus de 150 salariés⁵. Un bref questionnaire (deux pages) leur était adressé ; en outre, la proposition leur était faite d'un entretien ultérieur, permettant ainsi de mieux comprendre la situation de l'entreprise considérée.

⁵ Le seuil de 150 a été choisi pour obtenir une population de taille compatible avec les ressources financières disponibles pour une telle étude.

Seize réponses ont été obtenues⁶. Parmi celles-ci, 12 entreprises déclaraient connaître l'ABC et une seule l'utiliser effectivement. En plus de cette dernière, 7 avaient envisagé de l'adopter, mais seulement deux avaient encore cette perspective (Voir schéma 1)

Parmi les 8 entreprises qui utilisaient ou avaient envisagé d'utiliser l'ABC, 7 ont accepté de nous accorder un entretien. Au cours de ces entretiens, il a été simplement demandé aux responsables de préciser les circonstances et les raisons des choix effectués. Les sept entretiens ont eu lieu dans cinq cas avec le contrôleur de gestion, dans un cas avec le responsable « prix de revient » et dans un cas avec le directeur de l'entreprise.

Sur 16 entreprises ...

1 dit utiliser effectivement l'ABC	} 7 avaient envisagé de l'adopter dans son intégralité
2 continuent d'envisager de l'adopter	
5 ont renoncé à l'adopter 3 en conservent certains aspects, 2 sont revenues aux solutions antérieures	
4 n'ont jamais envisagé de l'adopter	
4 ne connaissaient pas l'ABC	

SCHEMA 1

⁶ Quinze par voie de courrier. Une entreprise, contactée par un autre biais (recherche de stage), a également accepté un entrevue.

Parmi les entreprises qui continuent d'envisager l'adoption de l'ABC, une entreprise n'a pas accepté l'entretien qui lui était proposé. Le questionnaire qu'elle a renvoyé laisse apparaître les informations suivantes : à la question « Quels avantages pensez-vous retirer de l'implantation de l'ABC (en termes de coûts, de relations humaines, de relations de pouvoir) ? elle répondait qu'elle espérait une meilleure connaissance de l'impact des frais de structure sur les coûts unitaires des produits. A la question : « Quelles difficultés pensez-vous rencontrer lors de la mise en place de la méthode ? » elle répondait qu'il lui faudrait demander aux opérationnels des informations pour lesquelles ils ne verraient pas forcément de « retour » au quotidien. En outre, elle craignait une certaine lourdeur dans la collecte d'informations concernant les inducteurs de coûts.

Les entretiens ont été beaucoup plus riches d'enseignements. Néanmoins, l'histoire racontée par chaque entreprise n'est pas une *success story*, loin s'en faut. Tout au plus une chronique de la gestion ordinaire, dont nous tentons de restituer la substance ci-après.

Les comptes-rendus d'entretiens qui suivent concernent :

1. Les cinq entreprises qui ont envisagé l'ABC mais qui n'en utilise qu'une version fortement allégée ou remaniée.
2. Celle pour qui l'ABC était et reste un projet.
3. Celle qui utilise actuellement l'ABC

Entreprises	A	B	C	D	E	F	G
Effectif	300	150	700	400	2 000	500	250
Activité	Fabrication de Robinetterie industrielle	Fabrication De matériel électrique pour moteur automobiles	Fab° et comm° de moteurs diesel pour l'agriculture	Ingénierie et études techniques	Transfert des fluides et étanchéité automobile et pneuma tique	Mécanique de précision pour l'aéro nautique, le nucléaire et l'automobile	Pièces pour moteurs auto mobiles
Appartenance à un groupe	OUI	OUI	OUI	OUI	OUI	NON	OUI
Fonction de la personne interviewée	Contrôleur de gestion	Directeur	Responsa ble « Prix de revient »	Contrôleur de gestion	Contrôleur de gestion	Contrôleur de gestion	Contrôleur de gestion
Degré d'avancement dans la mise en place de l'ABC	Réalisation d'une étude Projet ABC abandonné, mais recyclage des infos obtenues	Réalisation de l'étude en cours	Réalisation d'une étude et adoption d'un ABC « light »	Réalisation d'une étude et abandon du projet ABC	Réalisation d'une étude et choix d'l inducteur. ABC ultra « light »	Réalisation d'une étude, conservation de la méthode traditionnelle. Adoption de l'analyse d'activités	Réalisation d'une étude par le groupe et abandon du projet ABC
La réflexion sur l'ABC a servi à :	Elaborer des indicateurs de perf.	Evaluer la rentabilité des pdts	Augmenter les com pétences. Raccourcir les délais d'obtention des résultats Benchmarking / groupe	Dyper un outil de communi cation. Mieux se représenter le fonctionnement de l'E/se	Dyper un outil de communi cation	Réfléchir sur la création de valeur. Créer des indicateurs pour Tableaux de Bord	Sensibiliser aux coûts transversaux (qualité)

Tableau 1 : Présentation des sept entreprises ayant accepté une entrevue

L'entreprise A est spécialisée dans la robinetterie industrielle, elle a également une activité de R&D. Elle ne dispose que d'un site industriel et vend sa production à sa maison mère. Son activité prédominante concerne deux types de raccords : le premier type dégage de bonnes marges alors que le second est beaucoup moins rentable. A est filiale d'une entreprise AA, elle-même filiale d'un groupe diversifié opérant sur quatre métiers allant des constructions mécaniques à la circulation de fluides domestiques, en passant par les accessoires pneumatiques et les systèmes informatiques

Jusqu'en 1997, A utilisait un système de coûts standard dont l'unité d'œuvre principale était l'heure machine. Au cours de cette même année, une étude exploratoire a été réalisée à la demande du groupe AA, en raison de la notoriété grandissante de l'ABC. Le contrôleur de gestion de A s'était entouré d'une équipe de projet, dont les travaux ont duré environ six mois.

Une simulation a été réalisée, portant sur tous les produits de l'entreprise, mais uniquement sur les frais fixes. La démarche suivante a été adoptée : 1. Interviews d'opérationnels de production avec une grille d'entretien, aboutissant au 2. Choix des inducteurs⁷, puis à la 3. Valorisation des inducteurs pour application à tous les produits.

Ce projet de réorganisation de la comptabilité analytique a ensuite été présenté aux différentes personnes intervenant dans le processus de prise de décision, du directeur de la branche jusqu'au staff d'encadrement de A. Cette présentation a nécessité, tout comme l'étude préalable, une explication détaillée du projet et la collaboration active de tous.

Après la présentation des résultats de la simulation, il a été décidé d'abandonner le projet, pour trois raisons principales :

- Les résultats étaient peu différents de ceux obtenus par la méthode des coûts standard.

⁷ 150 inducteurs au départ, réduits finalement à cinq.

- La mise en place de l'ABC semblait très lourde à gérer : il fallait envisager une réorganisation du système informatique et se priver de l'historique des coûts servant de référentiel.
- D'autres projets semblaient être prioritaires.

En conclusion, l'étude a plutôt rassuré la direction de A à propos de la bonne qualité du système de calcul des coûts utilisé. Néanmoins, l'étude a permis d'élaborer de nouveaux tableaux de bord, en « recyclant » comme indicateurs certains inducteurs particulièrement pertinents.

L'Entreprise B fabrique différents types de faisceaux électriques pour l'automobile. Faisceaux du bloc moteur, de première monte, pièces de rechange et faisceaux pour véhicules électriques constituent les quatre branches principales de l'activité. Ces quatre activités sont très différentes du point de vue de l'utilisation de la main-d'œuvre, de la taille des lots et des processus de production.

L'ancienne méthode consistait à calculer un résultat global pour l'usine, ainsi que quelques indicateurs de rendement et de productivité. Le calcul des coûts était réalisé au niveau du groupe.

La société envisage de mettre en place la méthode ABC à la suite d'une décision du groupe. Ce dernier souhaitait approfondir l'utilisation du calcul des coûts pour déterminer quels produits sont les plus rentables. Si l'utilisation de cette méthode s'avère concluante, elle sera étendue à toutes les entreprises similaires dans le groupe. L'existence de fabrications en série et sur commande justifie, aux yeux de la direction de la méthode ABC, car celle-ci est jugée pertinente pour mieux affecter les frais généraux à chaque activité.

L'Entreprise C fabrique des moteurs diesel dont la moitié est destinée à une autre usine du groupe et 12 % destinée à un gros client dans le cadre de contrats d'une durée équivalente à 3-4 ans. Ces moteurs diesel sont à utilisation agricole pour 70 % des cas, le reste étant destiné à équiper des compresseurs d'air. La production de 1999 devrait régresser par rapport à 1998, du fait de l'ouverture d'une autre usine du groupe dans un pays en développement.

Bien que l'usine propose 200 références de moteurs, la production est relativement peu diversifiée car les modèles de moteurs se ressemblent très fortement. C'est ce qui a poussé à adopter une ABC « simplifiée ».

La composition des coûts est la suivante :

- 65 % de matières
- 5 % de main-d'œuvre directe
- 10 % de frais généraux variables
- 20 % de frais généraux fixes

La répartition des frais généraux s'effectue sur 18 activités différentes. Le coût des matières est également affecté à chacune des activités.

Le groupe⁸ est l'un des pionniers de la méthode ABC, puisqu'il l'a implantée dès 1983 pour la valorisation de ses stocks. Depuis cette date, 20 unités du groupe fonctionnent avec cette méthode. Le groupe a développé son propre système informatique, adapté aux exigences de l'ABC et capable de traiter de nombreuses activités et inducteurs. L'usine du Loiret n'a pas eu véritablement d'obligation quant au passage à l'ABC, mais elle subissait quelques pressions dans ce sens, en particulier parce que d'autres usines européennes du groupe l'installaient progressivement depuis le début des années 1990. Une étude a été entreprise en mars 1997, et l'usine du Loiret a finalement basculé en octobre 1998, parmi les dernières du groupe.

⁸ Le siège social de la maison mère se trouve aux Etats-Unis.

Selon le responsable « Prix de revient », la version mise en place en octobre 1998 est jugée « allégée », dans l'attente de l'installation en avril 2000 d'un nouveau système informatique. Si on recense 18 activités, on ne retient que quatre inducteurs. Il est vrai que la mise en place de la méthode devait suivre un cahier des charges draconien : pas d'embauche ni de moyens matériels supplémentaires, travailler avec les informations existantes sans créer de nouveaux inputs, faire vite pour que la méthode soit opérationnelle en octobre 1998, faire simple en attendant avril 2000. En revanche, la maison mère a fourni quelques moyens techniques et envoyé des conseillers.

L'objectif principal assigné à cette implantation était de dépoussiérer les méthodes de calcul de coûts, pour une charge totale d'implantation relativement faible. La mise en place devait suivre deux phases principales : l'élaboration (définition des activités et des inducteurs) à laquelle devait être consacrée 1/3 du temps ; et la mise en œuvre (création de la base de données, tests, etc.) pour les 2/3 de temps restant.

Les principaux avantages qu'en retire l'usine du Loiret ne sont pas directement liés à la méthode elle-même (on n'obtient pas de coûts plus précis), mais plutôt aux gains de compétences acquis lors de la mise en place, ainsi qu'à une plus grande fiabilité et une plus grande rapidité d'obtention des résultats obtenus. Enfin, l'adoption de l'ABC permet de mieux situer les performances de l'usine par rapport à celles du groupe.

Les limites de la méthode, dans sa version locale, viennent de l'impossibilité d'obtenir des coûts plus précis qu'auparavant, avec des inducteurs ne donnant pas totalement satisfaction. En outre, malgré les efforts accomplis et les recommandations de la direction du groupe, l'ABC est restée l'affaire des comptables, c'est-à-dire que l'usine du Loiret n'a pas réussi à véritablement impliquer les autres services et à les responsabiliser face au calcul des coûts.

En conclusion, le responsable « Prix de revient » souhaite concentrer maintenant ses efforts sur le coût des matières (65 %

du coût total contre 30 % aux frais généraux) et sur la fiabilité dans la collecte des informations recueillies.

L'Entreprise D est, comme le groupe auquel elle appartient, spécialisée dans les services aux entreprises, sous forme de rapports portant sur la recherche des eaux, la géotechnique, la dépollution des sous-sols et la recherche de lieux de stockage à longue vie des déchets radioactifs. Elle emploie 400 personnes en France, dont 250 ingénieurs.

En tant que prestataire de services, elle n'a pas de stock et réalise annuellement une moyenne de 3000 projets distincts pour 3000 clients différents.

Actuellement, D calcule des coûts directs et peut regrouper ses charges par agence, par filière (au nombre de quatre), ou par nature (classification PCG). Elle calcule des marges par agence, par filière et par chef de projets. Ces découpages sont jugés insuffisants par le contrôleur de gestion et la méthode ABC avait fait naître chez lui l'espoir de création d'informations nouvelles et pertinentes⁹. L'objectif pour lui était de pouvoir mobiliser ses ingénieurs autour des objectifs de rentabilité : *« l'ingénieur ne comprend ce que c'est qu'être rentable ; il veut soigner le mal quel que soit le coût »*. Il espérait également mieux faire comprendre à ses ingénieurs le coefficient 3 qu'il appliquait à leur rémunération pour déterminer approximativement le prix de l'étude à annoncer au client. Le contrôleur de gestion attendait donc de l'ABC qu'elle constitue un outil de communication.

Après avoir reçu, dans les deux ou trois dernières années, plusieurs publications de la CEGOS et de divers organismes de formation proposant de suivre des séminaires sur l'ABC et l'ABM, le contrôleur de gestion a choisi de se former lui-même en acquérant quelques ouvrages.

⁹ La faiblesse des marges nettes (environ 4 % du CA) explique en grande partie cette curiosité.

Le produit réalisé par D est un rapport dont la réalisation nécessite :

- La rédaction d'une proposition faite par l'ingénieur en fonction de l'étude qu'il doit réaliser
- Un déplacement sur les lieux de l'étude à mener
- Une période de réflexion où l'ingénieur interprète les mesures prises sur le terrain
- La rédaction, la frappe et l'envoi du rapport ainsi élaboré.

On peut alors établir la liste d'activités suivantes :

- Rédaction d'un devis (Etudes à réaliser, moyens techniques à mettre en œuvre, déplacements à prévoir)
- Interprétation des observations et des mesures
- Rédaction du rapport
- Frappe du rapport
- Envoi du rapport
- Présentation du rapport au client

La réflexion s'est poursuivie et a permis de s'intéresser de façon plus précise aux frais de déplacement, aux frais de frappe du rapport ou d'élaboration des devis. Le calcul plus fin des premiers a permis d'éclairer une décision de gestion du type : « *Doit-on ou non conserver deux agences dans la même région ?* ».

Pour autant le contrôleur de gestion n'envisage pas de modifier en profondeur son système de calcul des coûts, l'ABC étant jugée trop longue et trop lourde à mettre en œuvre, et surtout trop « orientée industrie ». En revanche, la réflexion sur les activités de l'entreprise est complémentaire des méthodes dites traditionnelles. Le rôle du contrôleur de gestion est de discerner la meilleure façon de « faire son marché » parmi les méthodes existantes.

L'Entreprise E est filiale d'un grand groupe français et fabrique des produits en caoutchouc regroupés en quatre branches. L'établissement du Loiret est concerné par deux de ces branches et fabrique des durites, des flexibles, des joints et des courroies de transmission pour l'automobile, des pneus de cycles et des isolants pour le bâtiment.

Il y a une dizaine d'années, l'activité la plus importante du site résidait dans la fabrication de durites. Cela nécessitait l'approvisionnement et le suivi de trois matières distinctes, ce qui ne provoquait pas de difficulté particulière pour la répartition des charges indirectes (proportionnellement au CA). Deux métiers nouveaux sont apparus dans les années 1990 : l'étanchéité d'abord, puis la production des flexibles haute-pression. Cette évolution créa de nouvelles contraintes : d'une part avec l'approvisionnement d'un grand nombre de pièces distinctes pour fabriquer les flexibles, d'autre part avec la nécessité d'investissements spécifiques pour certaines durites. Il a donc fallu repenser la répartition des frais d'approvisionnement, de maintenance et d'amortissement.

En plus de l'introduction de deux nouveaux métiers, le site a connu d'importants changements dans son fonctionnement et sa structure, en raison de l'évolution de l'entreprise : forte croissance de l'activité d'une des branches (CA * 2 entre 1995 et 1998), délocalisation d'une partie de l'activité pour faire face à la demande, croissance externe également, avec le rachat du leader américain de la climatisation.

Au sein de l'association de professionnels dont il est membre, le contrôleur de gestion de l'entreprise E avait eu l'occasion de faire partie d'un groupe de travail sur l'ABC. Il avait également suivi les cours d'un organisme de formation sur cette méthode.

Le système de comptabilité analytique de l'usine du Loiret se décompose en trois niveaux :

Le niveau commun usine : le site du Loiret regroupe les activités de deux branches distinctes, auxquelles s'ajoutent deux

services communs¹⁰. C'est bien évidemment la répartition de ces charges sur les groupes de produits (ou métiers) qui pose problème.

Le niveau d'une branche : les frais émanant des services achats, laboratoire, logistique, comptabilité doivent être répartis entre les trois métiers (durites, flexibles et étanchéité). Une réflexion fondée sur l'ABM a permis d'éclater une partie de ces charges sur chacun des trois métiers ; dans les prochains mois, seuls les services logistiques et informatique resteront temporairement communs aux trois métiers.

Le niveau des unités opérationnelles : les trois métiers mentionnés disposent chacun d'un service de maintenance, d'un bureau des méthodes, d'un service commercial et d'une direction.

E réalise mensuellement un compte de résultat par famille de produits et par client. La difficulté de répartition des frais fixes de distribution, d'administration et d'amortissement a poussé le contrôleur de gestion à lancé une étude sur l'implantation de l'ABC. L'objectif était d'identifier un inducteur pertinent susceptible de permettre une meilleure répartition de ces frais. Etant donné le montant croissant des frais d'approvisionnement, le nombre de références commandées par chaque activité a été retenu. Le contrôleur de gestion a pu identifier cet inducteur grâce à une enquête réalisée auprès du service approvisionnement visant à quantifier la charge de travail que nécessite chaque métier de la branche. Les dirigeants de l'entreprise ont pris conscience de l'impossibilité de conserver le CA comme critère de répartition à partir de l'exemple de l'étanchéité : à son lancement le CA était très faible, alors que la spécificité et la complexité des produits réalisés en son sein nécessitaient une implication importante des différents services liés à l'approvisionnement et la qualité.

¹⁰ 1. préparation du caoutchouc et 2. services généraux de gardiennage, chauffage, cantine, etc.

L'intérêt porté à l'ABC par le contrôleur de gestion avait également pour objectif de remédier à certaines tensions existant entre les responsables des différents métiers, certains estimant que la répartition proportionnellement au CA était inéquitable.

Le contrôleur de gestion reconnaît volontiers l'intérêt de l'ABC pour développer une réflexion sur les causes des coûts et pour impliquer les différents acteurs dans ce débat et faire évoluer l'organisation.

Néanmoins, si le principe est jugé bon, le contrôleur de gestion estime que l'ABC ne représente pas une méthode révolutionnaire mais n'est qu'une expression du bon sens que chacun devrait avoir. Un développement de la méthode par la recherche de toutes les tâches effectuées dans chaque service ne lui semble pas pertinent et risque de conduire à la création d'une « usine à gaz ». C'est pourquoi il s'est contenté de rechercher une clé de répartition des frais indirects (un inducteur) et a renoncé à modifier plus avant le système existant.

Peut-être faut-il voir dans sa démarche une illustration de la rationalité limitée décrite par Herbert Simon : l'obtention d'une solution satisfaisante (mais vraisemblablement pas optimale) provoque l'arrêt de la démarche de recherche de solution.

L'Entreprise F est une société de sous-traitance dont l'activité est la mécanique de précision dans le secteur aéronautique, nucléaire et automobile à l'échelle internationale. Les unités de production sont réparties sur trois sites, dont celui du Loiret (500 personnes environ). Les plans des produits fabriqués sont fournis par les clients. L'entreprise ne comporte donc pas de service Etudes, mais en revanche son service Méthodes/Devis est fortement développé. La dépendance à l'égard des clients est très forte, puisque ces derniers sont à l'origine du cycle de production de la société.

La concurrence la plus rude est celle de ses propres clients, puisque dans bien des cas ceux-ci savent eux-mêmes fabriquer

les pièces qu'ils commandent. Il n'existe cependant pas beaucoup d'entreprises du même type (sous-traitants pour les mêmes types de produits).

La réflexion sur l'analyse de la valeur semble assez poussée. Le contrôleur de gestion a eu le souci d'analyser les fonctions de l'entreprise¹¹ ; il a estimé pour chacune la valeur ajoutée créée, les coûts, les revenus et des actifs. Cette réflexion a permis d'élaborer de nouveaux indicateurs destinés à impliquer chaque service dans la maîtrise des coûts. Cette démarche a été en quelque sorte imposée de l'extérieur par le biais des réglementations et des normes de qualité à respecter. Déjà qualifiée pour la norme ISO 9002 et constamment soumise aux normes de l'OAQF (normes automobiles), F se prépare pour se conformer à la norme américaine QS 9000.

F utilise pour ses calculs de coûts une méthode traditionnelle, uniquement centrée sur le calcul de coûts de production. Toutefois, dans un souci d'amélioration des performances du système de calcul des coûts, le contrôleur de gestion a convaincu sa direction d'adopter une méthode s'inspirant de l'ABC. La réflexion sur la valeur et les indicateurs qui ont été créés doivent permettre aux différents services de s'approprier la démarche avant la fin de l'an 2000. Pour l'instant, cette nouvelle approche n'a pas engendré d'autres coûts que le temps de réflexion qui lui a été consacré. A terme, il est question d'investir dans un système d'information plus adéquat.

Le jugement que porte le contrôleur de gestion sur la méthode ABC est tout à fait positif :

- Elle permet d'impliquer l'ensemble du personnel
- Elle crée des liens entre les services, les indicateurs de certains devenant des objectifs pour d'autres.
- Elle permet d'identifier les priorités dans les efforts à accomplir.

¹¹ Quatre principales ont été identifiées : Méthodes et devis, achats de production, gestion de la production, fabrication.

- Sa mise en place permet de redécouvrir sa propre entreprise.
- Elle permet de mieux saisir la structure des coûts.

En revanche, le contrôleur de gestion estime que la méthode ABC est surtout destinée au monde du tertiaire¹², et que ceux, comme lui, qui évoluent dans le monde industriel, doivent l'adapter. Il pense en outre que ce n'est pas dans son axe principal qu'il utilise l'ABC, mais dans l'objectif d'établir des tableaux de bord sur le modèle du balanced scorecard américain, articulé autour des quatre grands pôles suivants : Résultats financiers, Clients, processus internes et apprentissage organisationnel.

En conclusion, l'entreprise F envisage de garder la méthode de calcul de coûts qu'elle utilise actuellement tout en mettant en place la méthode ABC qui lui permettra d'introduire de nouveaux indicateurs, de motiver et d'impliquer tous les services, et donc de préserver ses avantages concurrentiels.

L'Entreprise G est une filiale de Renault, créée en 1997 à partir d'un établissement déjà existant. Le second actionnaire est un groupe américain leader dans les soupapes automobiles. G fabrique des pièces pour les moteurs, mais également des axes de boîtes de vitesse. G partage le site où elle se trouve avec un établissement Renault.

Le contrôleur de gestion utilise les marges sur coûts directs pour la gestion quotidienne de ses produits. Il estime que ces marges permettent de déterminer et de suivre un plan d'action cohérent. En cas de commande importante en nombre ou pour les produits représentant une part essentielle du chiffre d'affaires, il

¹² Point de vue opposé à celui du contrôleur de gestion de l'entreprise D. A moins que tous deux partagent le point de vue selon lequel : « l'ABC, c'est pour les autres ».

a recours au calcul de coûts complets. De façon schématique, le coût complet se présente de la façon suivante :

Achats (50 %) + Frais directs de transformation (30 %) + Frais
indirects de transformation (20 %)

1995 est l'année où un polytechnicien est nommé « responsable ABC » chez Renault¹³, qui l'applique alors sur deux sites tests. Les premiers résultats sont ensuite envoyés aux différentes filiales. Le contrôleur de gestion de G, qui connaissait déjà l'ABC par la lecture des revues spécialisées, en espérait un calcul de coûts plus fiable que celui obtenu dans les méthodes traditionnelles, et ce afin « *d'asseoir la crédibilité du contrôle de gestion* ».

L'analyse des résultats obtenus sur les sites-tests a permis à Renault de mettre en évidence la sous-estimation des prix de revient des petites séries avec les méthodes traditionnelles (avec la méthode ABC, ces prix sont multipliés par dix). Beaucoup ont pris conscience chez Renault que les coûts de revient des petites séries et des produits « exotiques » n'étaient pas fiables. Cette inexactitude avait ailleurs provoqué des erreurs commerciales sur certains modèles.

Ainsi, la méthode ABC permettrait de mieux appréhender le coût des séries de petite taille. Cependant, plutôt que d'une application lourde de l'ABC, le contrôleur de gestion de G préfère imputer sur ses petites séries un surcoût de montage et de démontage. Hormis pour ces petites séries les calculs par l'ABC ne sont pas jugés plus fiables.

Pour le contrôleur de gestion de G, le principal problème de la méthode ABC réside dans le fait que sa mise en place est difficile, c'est une méthode « lourde » puisqu'elle requiert un an de travail. De plus, selon Renault, la mise en place de l'ABC nécessite l'appel à des spécialistes. Enfin, si le contrôleur de

¹³ Témoignage du contrôleur de gestion que nous n'avons pas pu vérifier.

gestion de G convient que cette méthode (couplée à l'ABM) peut permettre des économies de coûts, sa mise en place en engendre beaucoup plus. Et ce d'autant plus que si Renault souhaite inciter ses filiales à adopter l'ABC, le constructeur précise qu'il ne participera ni financièrement, ni matériellement à sa mise en œuvre.

Compte tenu d'une faible diversité technique des produits fabriqués dans son entreprise, compte tenu du coût de l'ABC, compte tenu enfin qu'il ne s'agit que de l'expression du bon sens, le contrôleur de gestion de G n'a pas décidé de consacrer d'investissement particulier pour la mise en place de l'ABC.

Les premières conclusions de l'enquête.

La notoriété de l'ABC est bonne, grâce en partie aux revues spécialisées. Des idées véhiculées par cette méthode sont reprises pratiquement à chaque fois, même si personne n'en utilise une version jugée complète. Les réticences à l'adopter intégralement tiennent à la la prudence, voire la défiance à l'égard de ce qui a trop souvent été présenté comme une panacée. Néanmoins, chacun y voit le prétexte à un dépoussiérage salutaire des méthodes en vigueur. L'ABC est donc le vecteur d'une réflexion sur l'existant et d'une vigilance accrue concernant le calcul des coûts.

Après les exemples d'utilisation du contrôle budgétaire relatés par Nicolas Berland (1997), nous sommes amené à relever l'étonnante plasticité des méthodes de gestion. A partir d'une méthode de répartition des frais généraux¹⁴, des entreprises fabriquent un outil de réflexion sur la création de valeur, obtiennent de nouveaux indicateurs pour leurs tableaux de bord

¹⁴ Ceci se voit encore dans les exercices proposés par les manuels, mais a fait réagir H.J. Johnson dès 1992 « It's time to stop to overselling ABC ». Ce vedettariat l'expose d'ailleurs à être démodée, comme le suggère Brimson (1998).

et créent un nouvel outil de communication. Enfin, et aussi paradoxal que cela puisse paraître, il semble que ce n'est pas dans la répartition des frais généraux que l'ABC excelle le plus. L'ABM, sorte de corollaire beaucoup moins formalisé, a les faveurs des contrôleurs de gestion.

Nous allons tenter maintenant de mettre un tel débat en perspective, et montrer qu'il est déjà très ancien et bien documenté.

II. QUELQUES JALONS DANS L'HISTOIRE DE LA REPARTITION DES FRAIS GENERAUX.

A la suite de la Révolution Industrielle¹⁵ et des modifications concomitantes de leur environnement socio-économique, des entreprises ont été amenées à développer une technique comptable leur permettant de calculer des prix de revient¹⁶. Pour cela, il a très rapidement été d'usage de distinguer les frais spéciaux (charges directes) à tel ou tel produit d'une part, et les frais généraux d'autre part. Seule l'imputation de ces derniers aux prix de revient permettait de calculer un coût complet, élément essentiel de prise de décision dans un système de concurrence généralisée. Si l'on ne peut affirmer que cette répartition faisait partie des préoccupations d'un grand nombre d'entreprises, on peut néanmoins remarquer que Godard (1827, pp. 51-52)¹⁷ indique comment procéder : on inscrit tous les frais

¹⁵ De nombreux historiens préfèrent aujourd'hui le terme de « première industrialisation ».

¹⁶ L'expression « prix de revient » date d'ailleurs de cette époque. Le Robert Historique de la langue française indique sa première occurrence dans un dictionnaire en 1838. Comme les citations ci-dessus le montrent, l'usage en était antérieur dans le monde des comptables d'entreprises industrielles.

¹⁷ Pierre-Antoine Godard-Desmarest était également l'actionnaire principal et le dirigeant des cristalleries de Baccarat, dans lesquelles il appliquait les principes comptables décrits dans son livre.

généraux dans un compte tout au long de l'année, car « *ce serait une chose fort embarrassante que de faire pour chaque dépense une répartition entre les divers comptes de marchandises* ». En fin d'année, c'est en procédant à une « *situation générale, que l'on établit la proportion entre le total des frais généraux et le total du débit de chaque compte spécial de marchandises, et qu'on annule ce premier compte, en le créditant par le débit de chacun des comptes de marchandises, de la portion qui tombe à leur charge* »¹⁸. D'autres auteurs, comme Payen (1817) traitaient des exemples de calcul de coûts dans lesquels la répartition était effectuée sans qu'on précise la méthode.

Les archives du groupe Saint-Gobain ont gardé la trace des discussions qui eurent lieu en 1832 à propos de la répartition des frais généraux entre les prix de revient des produits chimiques et des glaces. Lors de la séance du 7 mars 1832¹⁹, on décide d'abord de les répartir « *d'après la production sur les livres*²⁰ ». La semaine suivante (séance du 13 mars 1832), la discussion conduit à revenir sur cette décision :

"Un membre fixe de nouveau l'attention de l'administration sur le mode de répartition à faire dans l'inventaire, des frais généraux de l'entreprise entre le compte des produits chimiques et celui des glaces. Il fait observer que le mode qui a été adopté par l'arrêté du 7 mars, qui consiste à opérer chaque année cette répartition à raison de la production de chaque établissement constaté par les registres de fabrique pourrait présenter de graves inconvénients, qu'ainsi par exemple si dans une année où la vente des glaces serait presque nulle, on suspendait entièrement la fabrication pour ne vendre que des glaces existantes en magasin, il faudrait faire supporter à la Soudière la totalité des frais généraux, ce qui élèverait considérablement les

¹⁸ Tout cela signifie que les frais généraux sont répartis comme on le fait aujourd'hui du « coût ajouté » dans l'ABC.

¹⁹ cote 4B5, page 140 et suivantes

²⁰ Nous dirions : proportionnellement aux coûts de production des produits fabriqués.

frais de revient de ces produits et en donnerait une idée fausse; il pense qu'il serait plus convenable de prendre pour base de cette répartition les capitaux engagés dans chacun des deux établissements d'après l'inventaire général en ajoutant les fonds de roulement que chacun exige; il en résulterait que chaque établissement supporterait la part des frais généraux qu'exigent la surveillance et la gestion de ses capitaux et que dans le cas cité ci-dessus de la nullité de la fabrication d'un établissement il serait constitué en perte comme cela doit être.

Après une longue discussion dans laquelle on fait observer d'un autre côté qu'il résulterait de la répartition proposée que des établissements en non activité auxquels on est appelé par là-même à ne donner pour ainsi dire aucun soin seraient chargés d'une partie de frais généraux, de frais d'administration, de frais de voyage et de droits de présence auxquels ils n'auraient nullement participé et dont seraient dégrevés par là-même celles de nos branches d'industrie qui les auraient occasionnés; un membre propose de répartir les frais généraux dans la proportion du capital social engagé dans chaque branche d'industrie tant en constructions qu'en ustensiles, approvisionnement et fonds de roulement; les bois l'étamage et le laminage de l'étain formant des chapitres particuliers ».

La discussion étant renvoyée à la prochaine séance, il est finalement décidé, le 16 mars « *qu'il sera établi cinq séries de comptes savoir les glaces, la soudière, les forêts, les moulins et la Caisse entre lesquels les frais généraux qui ne sont pas spéciaux à tel ou à tel produit seront répartis en proportion des capitaux qu'ils occupent* ».

Ce débat, en apparence tranché par le Conseil d'administration, rebondit moins d'un an après quand l'inspecteur de la comptabilité vient exposer les mérites respectifs de plusieurs méthodes de travail²¹ : "*... peut-être nous dira-t-on non sans fondement que ce prix de revient étant chargé de frais*

²¹ Séance du 20 Août 1833

généraux dont la répartition est souvent fictive, ils peuvent difficilement servir à mesurer l'économie qu'offre tel ou tel mode de travail. Nous croyons donc devoir indiquer un troisième mode d'évaluation qui, bien qu'incomplet, ne sera pas sans utilité pour éclairer la question. Le pied carré de Douci²² est revenu à Saint-Gobain pendant les quatre mois derniers à 0F79.

A Chauny, la matière et la main-d'oeuvre et la matière employés pendant le même temps portent à 0F51 le revient du pied carré. Si à cela vous ajoutez l'amortissement du bâtiment et de la machine, ce prix s'élèvera à 0 F 71, et pour aller de ce prix au prix comparable au revient de Saint-Gobain, il faudrait y ajouter les dépenses occasionnées par les réparations de la machine, le chômage et la coupe des glaces pour défaut d'épaisseur. Nos écritures ne sont pas encore assez complètes et surtout ne portent pas sur encore assez d'années pour qu'il soit possible d'énoncer en chiffres ces diverses causes de dépenses. Mais il paraît hors de doute qu'elles doivent s'élever à plus de 0 F 08. La question d'économie est donc résolue."

En septembre 1834, l'Inspecteur de la comptabilité semblait d'un avis plus nuancé et semblait croire à l'intérêt des coûts complets :

"Le principal but qu'on se propose en établissant le revient, est de déterminer l'avantage ou l'inconvénient qu'il peut y avoir à fabriquer un produit plutôt qu'un autre, résultat qu'on connaît par la comparaison du prix de revient avec celui de la vente."

Etre ou ne pas être répartis, là est la question. Les termes du débat sur les frais généraux étaient donc posés en 1834, soit moins d'une quinzaine d'années après le calcul des premiers prix de revient chez St-Gobain. On s'aperçoit très clairement à la lecture de ce qui précède que le souci de l'inspecteur de la comptabilité en 1833 était d'utiliser le calcul des coûts pour

²² Les miroirs passent par trois stades : glace brute, puis doucie et enfin polie.

prouver la plus grande efficence de l'établissement de Saint-Gobain comparé à celui de Chauny.

D'autres exemples de répartition des frais généraux peuvent être trouvés à la même époque à Decazeville ou Baccarat. Néanmoins, quand les manuels de comptabilité industrielle commenceront à être publiés en grand nombre, dans les années 1860, ils se préoccuperont plus des comportements différents des charges fixes et variables que des techniques de répartition des frais généraux.

En 1872, St-Gobain est déjà une entreprise regroupant seize établissements, dont certains à l'étranger. La direction rédige alors un plan de comptes destiné à harmoniser les pratiques comptables de ces établissements. Les charges indirectes y sont regroupées dans cinq comptes²³ (ancêtres de nos centres d'analyse ou de nos sections homogènes) avant d'être imputés aux prix de revient des produits.

Au début de notre siècle, on trouve également le témoignage d'une réelle préoccupation des industriels pour la répartition des frais généraux : une note interne des usines Renault (Germain 1998), datée de 1917, mérite qu'on s'y arrête : la « *Note de la maison Renault sur l'établissement des frais généraux dans les usines modernes* » est un document d'une quinzaine de pages, élaboré en 1917, puis publié dans le Bulletin Officiel de la Chambre Syndicale des Constructions Automobiles n°65 en janvier 1918. Elaboré pour et par un constructeur de l'industrie privée, ce document a donc connu une diffusion rapide dans plusieurs établissements industriels privés et publics. En octobre 1919 par exemple, une circulaire du Ministère de la Reconstruction Industrielle, adressée à la Manufacture d'Armes de Châtellerault, indique que « *les procédés en vigueur (depuis 1901) ne peuvent plus convenir* » et qu'il faudrait appliquer la note Renault pour les frais généraux.

²³ « Frais généraux », « Ateliers divers », « Entretien des bâtiments », « Travail des machines », et « Travail des équipages »,

Cette note affirme en particulier : « *La méthode employée jusqu'ici pour le calcul des frais généraux est devenue très insuffisante et ne correspond plus à la complexité toujours croissante des procédés de fabrication. (...) A l'heure actuelle, quand on veut déterminer les frais généraux de fabrication, on prend comme base de dépense la valeur de la main-d'œuvre et on la multiplie par un coefficient (ou pourcentage constant), établi une fois pour toute, et qui représente les frais généraux. Cette manière de procéder peut se justifier quand il s'agit de fabrication où la main-d'œuvre est le principal élément de dépense, comme c'était le cas de l'industrie mécanique d'autrefois.*

... les frais généraux peuvent représenter jusqu'à six fois la valeur de la main-d'œuvre. (...) Il est alors dangereux de prendre comme base la valeur de la main-d'œuvre. Car la moindre variation de cette dernière entraînerait pour l'évaluation des frais généraux, une variation considérable, qui serait injustifiée et le prix de revient serait faussé ».

L'invocation d'une complexité croissante des processus de production d'une part, et des dangers d'une répartition des frais généraux proportionnellement aux heures de main-d'œuvre directe d'autre part, tout cela donne un peu l'impression que l'histoire bégaie ... En 1928, le Lieutenant-Colonel Emile Rimailho (1864 - 1854) donnera une première version de ses sections homogènes²⁴, dont Henri Bouquin (1995) montre la filiation avec la démarche de l'ABC, « redécouverte » un demi-siècle plus tard.

Comment rendre compte de cette solution de continuité, de cette amnésie collective ? Risquons une hypothèse : il est possible que la période d'expansion qui a suivi la seconde guerre mondiale ait conduit à un relâchement du contrôle des coûts. La période dite des « trente glorieuses » a pu voir s'émousser la

²⁴ Rimailho est l'auteur, en 1928, du rapport de la C.G.O.S.T. (future CEGOS) sur l'établissement des prix de revient.

vigilance des managers, à une époque où la pression concurrentielle était relativement faible et où la survie n'est pas en cause. On pouvait sans trop de risques se contenter d'approximations. En revanche, dès que la situation s'est inversée, dès que les marges se sont amenuisées sous l'effet d'une compétition de plus en plus serrée, la surveillance des coûts a pris de l'importance et la demande de méthodes comptables a rapidement crû²⁵. C'est ce qui a pu se produire vers 1980, et aboutir à une réflexion et une remise en cause de méthodes « dégradées » par trente ans de croissance.

Pour répondre au besoin des entreprises, certains ont pu prétendre découvrir une méthode révolutionnaire. Le développement de recherches historiques d'une part, la prudence des gestionnaires d'autre part, ont fait rapidement retomber la fièvre qui s'était emparée du microcosme des consultants. Un tel scénario, s'il était confirmé, viendrait apporter de l'eau au moulin de ceux qui voient une relation étroite entre concurrence et calcul des coûts.

Aujourd'hui, à côté d'une faible diffusion de l'ABC, on remarque également une recrudescence de l'usage de produits concurrents sur le marché des outils de mesure de la performance. Difficile pour l'ABC de s'imposer quand certains se font fort de déceler les coûts cachés, quand d'autres affirment

²⁵ Un tel accroissement de la demande de méthodes comptables s'est produit à la fin du XVIIIème siècle en Angleterre et dans une grande partie de l'Europe. En 1796, E.T. Jones en profita pour proposer sa méthode, qu'il annonçait comme révolutionnaire. Meilleur « marketer » que comptable, il fit patronner son livre par des représentants de la Banque d'Angleterre, en vendit un très grand nombre d'exemplaires et fut traduit en six langues au moins. Le prix de l'ouvrage, relativement élevé, donnait le droit à ceux qui achetaient le livre de se servir de la méthode. Finalement, le soufflé retomba très vite et cette méthode eut bien peu de conséquences sur les pratiques des entreprises (Cf Yamey 1956).

l'intérêt des indicateurs physiques et que de nombreuses entreprises se contentent d'indicateurs purement financiers.

S'il est fort probable que les coûts complets constitueront encore longtemps une information pertinente, tout porte à croire que de nombreuses entreprises auront la possibilité d'inventer des outils aussi performants mais moins cher que l'ABC.

Bibliographie des références citées

- BESCOS P.L. et MENDOZA Carla, 1995, « ABC in France », *Management Accounting*, vol. 76, n°10, pp. 33-40.
- BERLAND Nicolas, 1997, « La naissance du contrôle budgétaire en France (1930 – 1960) », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 3, Vol. 2, septembre, pp.5-22.
- BOUQUIN Henri, 1995, « Rimailho revisité », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 1, Vol. 2, septembre, pp. 5-33.
- BRIMSON J.A., 1998, « Feature costing : beyond ABC », *Journal of Cost Management*, January-February, vol. 1, n°1.
- GERMAIN Antoine, 1998, *Le calcul de prix de revient dans l'artillerie entre 1879 et 1937*, mémoire de DEA, IAE de Poitiers.
- GODARD, 1827, *Traité général et sommaire de la comptabilité commerciale*, Paris.
- GOSSELIN Maurice et OUELLET Gino, 1999, « Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activité, qu'avons-nous vraiment appris ? », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 5, Vol. 1, mars, pp. 45-57.
- JOHNSON H.J., 1992, « It's time to stop to overselling ABC », *Management Accounting*, pp.26-27.
- PAYEN Anselme, (1817), *Essai sur la tenue des livres des manufacturiers*, Paris. La Bibliothèque Nationale attribue le livre à Anselme alors que l'auteur est beaucoup plus vraisemblablement son père Jean-Baptiste.
- YAMEY Basil S.(1956), « Edward Jones and the Reform of Bookkeeping 1795 – 1810 », in *Studies in the History of Accounting*, edited by A.C. Littleton and B.S. Yamey, pp. 313-324.