



HAL
open science

Comptabilité et stratégie une très ancienne complicité

Marc Nikitin

► **To cite this version:**

Marc Nikitin. Comptabilité et stratégie une très ancienne complicité. Comptabilité et stratégies, May 1992, France. pp.cd-rom. hal-00823019

HAL Id: hal-00823019

<https://hal.science/hal-00823019>

Submitted on 19 Sep 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Comptabilité et stratégie
Chapitre 7 - Comptabilité, stratégie
et nouvelles technologies de production

Comptabilité et stratégie une très ancienne
complicité

Marc Nikitin
Lycée Paul-Louis Courier, Tours



COMPTABILITE ET STRATEGIE
UNE TRES ANCIENNE COMPLICITÉ

Ce n'est que récemment que les chercheurs et les praticiens de la gestion ont perçu le réel intérêt qu'il y avait à interroger l'histoire. Il y eu d'abord l'engouement pour la méthode des cas dans les années 60¹, méthode qui n'est rien d'autre que l'examen de notre histoire très récente. Il y a eu plus récemment un attrait réel des entreprises pour l'étude de leur propre histoire; beaucoup d'entre elles recherchent leurs racines afin de mieux cerner leur culture, assurer leur cohésion, et en tirer des avantages compétitifs. En outre, l'ouverture des archives privées d'entreprises permet dans certains cas de développer une image positive auprès des étudiants, chercheurs et praticiens et d'une manière générale auprès de tous les gestionnaires assoiffés de culture générale (et ils sont très nombreux !)².

Comme souvent, l'exemple vient des Etats-Unis³, où se développe une "business history" avec ses historiens-consultants en entreprise regroupés dans une organisation, la National Council on Public History, qui compte déjà plus de deux cents membres⁴. Cette démarche va bien au-delà de la méthode des cas qui ne

1 On peut penser que cet engouement ne constitue qu'un éternel retour puisqu'on pouvait déjà l'observer dans les écoles commerciales dans les années 60 du siècle dernier; voir à ce sujet l'article de André CABANIS, "Contribution à l'histoire de l'enseignement de la gestion", p. 159-163.

2 Selon les propos de Monsieur Robinet, archiviste du G.I.E. "Saint-Gobain-Pont-à-Mousson Archives", l'ouverture des archives a permis à la notoriété du Groupe de progresser de façon très significative.

3 En France cependant, Claude SCHLEN avait publié en 1967 un article intitulé "The Present State of Business History in France", Business History Review, Vol. XLI, N°1 (Spring 1967); et Jean-Pierre DAVIET a publié "Existe-t-il une business history française?", Annali di Storia dell'Impresa, 3/1987, à la fin duquel figure une bibliographie concernant l'histoire des entreprises françaises et ne comprenant pas moins de 830 références.

4 Cf LAMARZELLE Chantal, "Une discipline en devenir : l'histoire d'entreprise", Le journal des Caisses d'Epargne, mai-juin 1990, reproduit dans Problèmes Economiques n°2198 du 7 novembre 1990.

s'intéressait qu'au passé immédiat; le monde de l'entreprise s'aperçoit enfin que "la connaissance historique dilate, dans des proportions pratiquement illimitées, (notre) connaissance de l'homme, de sa réalité multiforme, de ses virtualités infinies - bien au-delà des limites toujours étroites où s'enfermera nécessairement (notre) expérience vécue"⁵.

Dans le même mouvement, l'histoire française de la comptabilité des entreprises s'offre depuis peu une cure de jouvence : pour la première fois elle fait l'objet d'un enseignement⁶ universitaire et l'ordre des Expert-Comptables a créé depuis deux ans un Groupe de réflexion sur le sujet⁷.

Nous souhaitons donc apporter notre contribution à ce mouvement en utilisant quelques exemples anciens pour alimenter le débat et illustrer les rapports qu'entretiennent Comptabilité et Stratégie dans l'entreprise.

I) Quand les stratégies divergent,
les systèmes comptables aussi.

Au XVIIIème siècle, deux entreprises comparables

Le rapprochement des itinéraires de deux entreprises nous paraît particulièrement probant de ce point de vue. Il s'agit de la Manufacture des Glaces de Saint-Gobain d'une part et de la Manufacture de Sèvres d'autre part. La première de ces entreprises a été fondée en 1665 à l'initiative de Colbert qui entendait ainsi concurrencer les glaces de Venise, afin de limiter les sorties d'argent du Royaume. Dans le même mouvement, Louis XIV promulgue en 1667 un édit en vue d'organiser la Manufacture Royale des Meubles de la Couronne réunissant sous la direction de Le Brun les tapissiers, ébénistes, orfèvres et mosaïstes. Les céramistes avaient été oubliés et la France a donc très vite été devancée dans ce

⁵ MARROU Henri-Irénée. "De la connaissance historique", Seuil 1954. Réédité en 1975 et publié dans la collection Points Histoire (n° 821).

⁶ dans le cadre du DEA 124 "Comptabilité, Décision, Contrôle" à Paris IX Dauphine.

⁷ Ce groupe publie les "Cahiers d'histoire de la comptabilité".

domaine par des pays voisins, notamment la Saxe. Au XVIII^{ème} siècle en revanche, la Marquise de Pompadour réussit à faire partager son goût des porcelaines par Louis XV, qui donnera tout son appui à la Manufacture de Sèvres. Ce n'est donc qu'en 1738 que fut créée cette Manufacture, d'abord établissement privé jusqu'en 1759, puis directement sous la tutelle royale après cette date.

Ces deux entreprises avaient donc été fondées pour des raisons très proches et pour accomplir des objectifs similaires : fournir la couronne et la noblesse en objets de luxe tout en préservant le stock de monnaie du Royaume. Les deux manufactures produisaient des objets de luxe pour un marché très restreint et subissaient la tutelle Royale, directement ou indirectement.

Saint-Gobain était constituée sous la forme d'une société dont les apporteurs de capitaux étaient des personnes privées; mais elle bénéficiait d'un privilège accordé par le Roi, sous forme d'avantages industriels, commerciaux, fiscaux, juridiques et financiers et vendait essentiellement à la Cour, ce qui renforçait sa dépendance à l'égard de l'autorité étatique. Les débuts ont été difficiles et le Roi a dû, entre 1665 et 1702, éponger quelques erreurs financières des dirigeants; le Roi a d'ailleurs exigé que soit insérée dans les statuts de la nouvelle société de 1702 une clause interdisant les dettes à long terme⁸.

Dans un premier temps (1738-1759), la Manufacture de Sèvres⁹ a été un établissement privé dans lequel le rôle de la Couronne a été de plus en plus important, car cette dernière dispensait généreusement privilège et subventions. En 1759, devant les échecs financiers répétés des dirigeants de cette Manufacture, le pouvoir a décidé de gérer lui-même l'établissement, et l'a transformé en régie.

Les systèmes comptables des deux Manufactures étaient assez proches, au moins dans les grandes lignes : on n'utilisait pas de comptabilité en parties doubles et l'on ne calculait pas de prix de revient, sauf accessoirement et de façon extra-

8 Cf. PRIS Claude, "La Manufacture Royale des Glaces de Saint-Gobain : une grande entreprise sous l'ancien régime", Thèse dactylographiée, Paris IV, Juin 1973.

9 Installée à cette époque à Vincennes; elle sera transférée en 1756 à Sèvres.

comptable. Chez Saint-Gobain, la comptabilité était tenue "en finance"¹⁰. La base en était la tenue du Grand Livre par recettes, dépenses et reprises¹¹ mises à la suite les unes des autres et non par débit et crédit se faisant face. Cette comptabilité s'apparente à celle des domaines seigneuriaux des siècles précédents dans lesquels les régisseurs ou intendants (stewards) devaient prouver qu'ils avaient convenablement et honnêtement accompli leur tâche¹²; un tel système avait pour objectif essentiel de s'assurer de l'intégrité des commettants, beaucoup plus que de mesurer l'efficacité d'une entité économique¹³.

Le système comptable de la Manufacture de Sèvres nous est moins bien connu, au moins en ce qui concerne la technique comptable proprement dite; pour la période de l'ancien régime, on ne dispose que des délibérations des dirigeants de la Compagnie privée de 1745 à 1759¹⁴. Toutefois, des indices existent qui nous permettent d'une part de supposer que la comptabilité était tenue en dépenses et recettes, et d'autre part de constater que les dirigeants souhaitaient limiter et simplifier au maximum les travaux comptables. Ne disposant vraisemblablement pas d'un système comptable fiable, la Compagnie préférait traiter avec ses ouvriers, chefs d'ateliers et entrepreneurs comme elle l'aurait fait avec des fournisseurs. Pour la fourniture de la pâte, la plus importante des matières premières en poids, on trouve par exemple les dispositions suivantes (17 avril 1748) :

"La Compagnie voulant éviter pour la suite le détail des dépenses de la composition et préparation de la pâte nécessaires à la fabrication de sa porcelaine, elle a examiné avec le Sieur Gravant qui en a été chargé, le prix auquel elle pouvait revenir, en faisant supporter sur une première fourniture de douze milliers peçant chaque année, indépendamment des achats et matières, les frais d'achats, remplacements, entretiens et nourriture des chevaux, pour les moulins, les journaliers, le loyer du moulin de

10 expression destinée à rappeler que cette méthode était employée par les financiers ou Traitants chargés par l'Etat d'assurer la perception des impôts ou d'assurer l'exécution de certains marchés civils et militaires; il ne s'agit donc pas des banquiers.

11 les reprises étaient les recettes ou dépenses engagées mais non acquittées, que l'on reportait en bloc d'un exercice au suivant.

12 Sur le système comptable des domaines seigneuriaux au moyen-âge, voir CHATFIELD Michael, "A History of Accounting Thought", New-York, 2ème édition: 1977 p.24

13 Irson est le seul auteur comptable de l'époque à avoir traité de cette comptabilité "en finance". Chapitres 2 et 4 du livre I et livre II.

14 Documents cotés Y1 et Y2 aux archives de la Manufacture; ces documents ont été transcrits et dactylographiés dans la thèse d'André SERGÈNE, "La Manufacture de Sèvres sous l'ancien régime", Nancy 1972, 1973, 1974, Faculté de Droit de Paris.

Béauté, et entretien de celui de la manufacture, sur quoy elle a arrêté ce qui suit."

L'arrêt suivant porte sur l'engagement du sieur Gravant de fabriquer et livrer annuellement la quantité de douze milliers pezant (12 000 livres) et de la qualité requise pour le prix de 15 sols par livre pour toutes les dépenses prévues et imprévues dont la composition et la préparation de la pâte peuvent être susceptibles (drogues, matières, entretien et nourriture des chevaux, journées ou gages d'ouvriers, fourniture de bois pour la cuisson, etc...).

On se décharge donc ainsi de la gestion des approvisionnements, de la même façon que l'on se décharge des ventes en en confiant la responsabilité au Sieur Bouillard. Dans les ateliers de production, la rémunération "aux pièces bonnes faites" permettait également de simplifier la comptabilisation des flux internes.

Au début du XIXème siècle,
les deux entreprises suivent des chemins différents.

Saint-Gobain perd son privilège en 1790 et doit alors affronter la concurrence; celle-ci ne devient réelle qu'à partir de 1804, puis s'amplifie dans les années 1820. Saint-Gobain doit alors mettre en place le seul système comptable qu'elle jugera efficace pour se mesurer aux autres entreprises : la partie double intégrant le calcul des prix de revient¹⁵. Ce n'est donc qu'en 1820, soit 155 ans après sa création, que cette entreprise se décide à calculer des prix de revient complets; ses premiers "comptes de revient" se composent de la liste des bénéfices¹⁶ réalisés sur les différentes activités (glaces, produits chimiques, étamage, ventes de bois), auxquels s'ajoutent et se déduisent les produits financiers et les charges "exceptionnelles". Le choix d'un système de comptabilité industrielle constitue donc une réelle rupture, imposée par le changement de stratégie : Saint-Gobain a des concurrents, ce qui est nouveau; mais ce qui l'est tout autant, c'est que Saint-Gobain ne limite plus sa fabrication à des produits de luxe. Il y a au moins deux raisons à cela : d'une

¹⁵ nous avons décrit ce système de comptabilité industrielle dans une communication réalisée au Congrès AFC 1990 de Saint-Maur.

¹⁶ il s'agirait plutôt, dans un langage actuel, d'une marge sur coûts directs.

part l'usage des glaces se banalise (les magasins ont très souvent des vitrines) et d'autre part Saint-Gobain se diversifie en fabricant et vendant des produits chimiques; cette dernière activité, entamée seulement de façon accessoire pour assurer l'approvisionnement de soude nécessaire à la fabrication des glaces, se développe rapidement pour finalement dépasser (en chiffre d'affaires) les glaces vers 1870. A cette époque, la technique comptable de répartition des charges indirectes préfigurait déjà la méthode des sections homogènes.

Contrairement à beaucoup d'autres manufactures dans la même situation, Sèvres est délibérément restée dans le domaine du luxe et de la création artistique. C'est comme une moribonde qu'elle traversera la période révolutionnaire, peu favorable aux industries de luxe. Dans "l'Ami du Peuple", Marat avait même demandé sa fermeture. Après 1800, la Manufacture conservera la tutelle des Rois, des Empereurs ou des gouvernements successifs de la République. Sa gestion continuera donc d'être très éloignée des critères de rentabilité des capitaux engagés. Au départ la technique comptable (et la volonté des dirigeants ?) ne le permettaient pas; ensuite, la tutelle de la puissance publique ne l'exigeait plus. Par ailleurs la division du travail, possible et souhaitable dans la plupart des autres entreprises industrielles, était d'une application malaisée, voire impossible, car la confection d'oeuvres d'art interdisait une spécialisation poussée des tâches.

On ne sera donc pas surpris de constater que le système comptable de cette entreprise n'ait pratiquement pas évolué jusqu'à nos jours. Les archives ont conservé l'ensemble des journaux de recettes et dépenses tout au long du XIXème siècle; aucun signe d'évolution ne s'y manifeste. Les recettes et dépenses continuent d'y être enregistrées chronologiquement, sans même faire l'objet d'un regroupement par nature. Parallèlement, on trouve également des registres pour chaque stade du processus de production, constatant l'incorporation successive des coûts aux produits de façon forcément très approximative. Les prix de cessions entre chefs d'atelier étaient décidés par l'Administrateur: on apprend par exemple à la Conférence du 8 décembre 1827 que "Mr l'Administrateur arrête le prix du bleu de quelques pièces nouvelles." On préfère, pour évaluer un coût, s'en remettre à l'expérience de

l'Administrateur plutôt qu'au comptable; en fait, faute d'une comptabilité adaptée, on n'avait pas vraiment le choix.

Un registre transcrivait les délibérations des conférences de direction; mises en place en septembre 1806 par l'administrateur Alexandre Brongniart¹⁷, ces conférences traduisent bien les préoccupations des dirigeants de la Manufacture; elles étaient relativement fréquentes et traitaient de la gestion quotidienne (21 conférences dans l'année 1819). Il y est très peu fait mention des problèmes comptables; certaines remarques soulignent d'ailleurs le peu de cas qui était fait de son élaboration: par exemple, le 5 décembre 1827, la réunion est baptisée exceptionnellement "Conférence de comptabilité" et son contenu est des plus laconiques. Nous le reproduisons en totalité:

"Monsieur l'Administrateur ayant réuni messieurs (six noms) examine les dépenses faites dans le courant de novembre 1827 et la situation des divers crédits faits à la Manufacture par le budget de 1826.

Il fait ensuite une revue des travaux relatifs aux comptes des exercices de 1825 et 1826 et aussi au moyen d'établir les inventaires dans le premier mois de 1828."

L'immense majorité des discussions porte sur des problèmes techniques relatifs à la fabrication. Cependant les pièces cassées, obligatoirement présentées à la Conférence, sont systématiquement mentionnées. Le 19 mars 1819 (comme dans chaque compte-rendu de Conférence), on peut lire:

"Une pièce cassée au magasin de vente, valeur 15 francs, est présentée à la Conférence et portée sur la feuille n°17."

Le système comptable n'a donc pas connu d'évolution significative au XIX^e siècle.

La fixation des prix de vente encore en vigueur aujourd'hui nous a été décrite par la documentaliste des Archives de la Manufacture: on calcule d'abord un "coût sans décor" incluant le prix de la pâte, le temps passé par les ouvriers, l'occupation des fours et le combustible. Le coût du décor est ensuite calculé en ajoutant main-d'oeuvre, peinture et métaux précieux. A ce total est ajouté un pourcentage forfaitaire correspondant de façon approximative aux "faux frais".

¹⁷ Il sera directeur de cet établissement de 1800 à 1847.

Ensuite, pour déterminer le prix de vente, il faut ajouter un pourcentage qui dépend de la qualité de chaque objet fabriqué. Avec ce système, il se peut que des objets présentant des défauts, même légers, soient vendus en dessous de la somme des coûts précédemment calculés.

La comptabilité est encore actuellement tenue "en finance", c'est-à-dire par dépenses et recettes. Le système de calcul des prix de revient est totalelement déconnecté de la comptabilité, comme nous l'a confirmé Mr Hochet, actuel directeur administratif.

A une époque où n'existait pas encore de normalisation ni même d'harmonisation des comptabilités, chaque entreprise disposait théoriquement de la même liberté pour compter et pour choisir une stratégie. On ne s'étonne donc pas de constater une certaine cohérence entre comptabilité et choix stratégiques.

Cependant, on peut se demander quel est le réel degré de liberté des entreprises en la matière. Au XIXème siècle, le même système de comptabilité industrielle s'imposera à la quasi-totalité des entreprises industrielles. Le phénomène observé chez Saint-Gobain le sera également aux Forges d'Alleward : vieille entreprise familiale datant de 1675 environ, elle a complètement changé son système comptable entre 1818 et 1831. Bénéficiant de la protection royale sous l'ancien régime, elle a tenu également sa comptabilité "en finance" jusqu'à ce qu'elle change de mains et passe sous le contrôle de "vrais capitalistes" qui y imposèrent la partie double et le calcul des prix de revient. D'autres également ont suivi le même cheminement; il semble donc que le choix du système comptable, même s'il ne dépend d'aucune considération réglementaire, soit au moins autant imposé par l'environnement économique (la révolution industrielle dans les années 1820 en France) que par des choix stratégiques des entreprises concernées.

Nous poursuivrons donc la réflexion en essayant de montrer que la cohérence est nécessaire mais que les considérants externes sont déterminants.

II) Les contraintes de l'environnement.
ou ; il ne sert à rien d'être en avance sur son temps

Le cas de Christophe PLANTIN¹⁸

Christophe PLANTIN fut imprimeur, éditeur et marchand de livres; anversois d'origine française, il est né à Saint-Avertin, près de Tours, probablement en 1520 et décédé à Anvers en 1589. Il s'est établi imprimeur à Anvers en 1555. Jusqu'en 1562, les livres de comptes furent tenus en français, en partie simple et sans grand esprit de méthode, ce qui n'empêcha pas les affaires de bien marcher; mais à cette date il fut accusé d'avoir imprimé un livre hérétique; pendant l'un de ses voyages d'affaires à Paris, tous ses biens furent saisis et son matériel vendu aux enchères. Il réussit à se disculper en prouvant que le livre hérétique avait été imprimé à son insu par l'un de ses ouvriers. Fort heureusement, des amis à lui s'étaient portés acquéreurs de son matériel lors des ventes aux enchères, mais il avait tout de même perdu beaucoup d'argent dans l'opération. A son retour en 1563, il n'avait plus de capital pour fonder une nouvelle imprimerie et racheter son matériel; il dut donc s'associer avec quatre partenaires de fortune. Cette association, fondée à Anvers en 1563, publia en cinq ans 260 ouvrages de qualité, dont le "traité de tenue des livres" de Pierre de Savonne en 1567; tous ces livres étaient vendus à des prix exceptionnellement bas pour l'époque.

Deux des quatre associés de Plantin (dont celui chargé de tenir les comptes) étaient neveu et fils d'un imprimeur vénitien, vraisemblablement au fait de la tenue des livres selon "le mode de Venise", ce qui explique qu'à partir de 1563, les livres de comptes aient été rédigés en italien et en partie double selon ce même mode de Venise.

Il y eut en fait deux comptabilités, tenues par les deux associés les plus importants: C. Plantin et Cornelius van Bomberghen. Ce dernier était chargé de tenir les comptes de l'association et de "rendre compte" aux associés une fois par an en octobre; il tenait pour ce faire un journal et un grand livre, mis à jour à intervalles irréguliers pouvant aller de un

¹⁸ d'après Florence Eiler De Roover, "Cost Accounting in the 16th Century", *The Accounting Review*, Vol. XII n°3, Sept. 1937, p. 226-237.

à trois mois. Chaque associé disposait au Grand Livre d'un compte de Capital et les recettes et dépenses réalisées par C. Plantin pour l'entreprise étaient notées dans un compte courant portant son nom. D'autres comptes du Grand Livre indiquaient clairement le caractère industriel de l'entreprise: "Presses", "Caractères" (en plomb), "Mobilier d'impression", "Papiers", "dépenses de marchandises" (dépenses autres que les achats de papier et incluant les salaires).

Pour sa part, C. Plantin tenait des comptes détaillés de toutes les dépenses occasionnées par l'impression et les transmettait régulièrement à C. van Bomberghen; aux achats de papier et aux salaires des ouvriers, s'ajoutaient d'autres charges comme l'achat des manuscrits et le paiement des traducteurs, comme les fontes ou mêmes les réparations et l'entretien des presses. C. Plantin tenait plusieurs livres de comptes dans lesquels il notait toutes ses transactions relatives aux achats, ventes, investissements, recettes et dépenses, rémunérations, etc...

C. Plantin ouvrait un compte pour chacun des livres qu'il imprimait; ce compte était débité du papier, des salaires et des autres dépenses par le crédit des comptes "Papier" et "dépenses de marchandises". Quand l'ouvrage sortait des presses, son compte était soldé par le débit d'un compte "livres en stock" (libri in monte). Il s'agissait bien de l'ébauche d'un système de comptabilité industrielle.

En 1567, l'un de ses associés fut à son tour convaincu d'hérésie, et dut s'enfuir; et l'association fut rompue. Après cette date, Christophe Plantin continua seul l'entreprise, aidé il est vrai par son gendre, Jean Moerentorf. A sa mort en 1589, l'entreprise resta une affaire de la famille Moerentorf jusqu'au milieu du XIX^e siècle. De 1563 à 1589, soit un quart de siècle, il fut le plus grand imprimeur d'Europe. A son apogée, son entreprise employait une centaine de personnes et utilisait 22 presses. Il obtint le patronage de Philippe II d'Espagne pour ce qui resta son principal titre de gloire: l'édition (1569-1572) des textes bibliques en huit volumes, connue sous le nom de Biblia Regia ou Biblia Polyglotta. Le lieu (Anvers) dans lequel l'activité s'est exercée de 1576 à 1876 est maintenant un musée ouvert au public et la permanence de ce lieu d'activité explique en partie que l'on ait pu

retrouver sur place une grande quantité de documents comptables, de lettres et de factures.

A partir de 1567, date de la dissolution de l'association, la tenue des livres fut confiée à Jean Moerentorf qui retourna à la partie simple, avec beaucoup plus de rigueur et de méthode qu'avant 1563 il est vrai; l'entreprise pût ainsi continuer son activité pendant trois siècles.

Cette parenthèse tout à fait surprenante d'environ cinq années (1563-1567) a eu au moins deux caractéristiques: l'emploi de la partie double pour le système comptable et l'association pour le financement. Nous pensons que la concomitance de ces deux phénomènes ne peut être totalement fortuite: le fait de devoir rendre des comptes aux associés a naturellement poussé vers le seul système comptable capable de mener cette tâche à bien. La "culture" comptable d'un des associés (neveu d'un imprimeur vénitien) fut également déterminante, car on imagine mal une comptabilité industrielle sans partie double. Certains auteurs comptables du début du XIX^e ont tenté la synthèse entre partie simple et comptabilité industrielle, mais au prix d'une grande complication, et leurs tentatives n'ont pas eu de succès¹⁹.

Le système mis en place à cet époque était "superflu"; nous avons vu précédemment que les systèmes comptables permettant d'intégrer le calcul des coûts dans la comptabilité en parties double se sont développés et répandus au début du XIX^e sous le règne de la nécessité, alors que celui de Christophe Plantin était largement le fruit du hasard.

A Decazeville, on voulait calculer
des prix de cessions internes dès 1829

La Société des Houillères et Fonderies de l'Aveyron fut fondée le 28 juin 1826 par le Duc de Cazes et un groupe de banques protestantes pour introduire en France les procédés sidérurgiques anglais²⁰. Le système comptable est d'emblée très sophistiqué pour l'époque puisque le mode de calcul des

¹⁹ cf F.N. SIMON "Méthode complète de la tenue des livres" Paris 1832.

²⁰ sur les circonstances de la naissance de la société, voir G. Daudibertières 1964.

amortissements est fixé par l'article 13 des statuts²¹. L'implantation avait eu lieu dans un endroit quasi-désert, et la ville qui se créera autour de l'usine sera baptisée Decazesville par décision du Comité d'Administration en décembre 1831.

Les prix de revient étaient calculés une fois par an. Dans l'intervalle séparant le calcul de deux coûts consécutifs, il fallait estimer les performances réalisées à chaque stade situé en aval du processus de production en appliquant aux quantités et rendements constatés des prix de convention, calculés d'après les coûts réels constatés (et arrondi supérieurement) de l'année ou même des trois années précédentes et tenant compte du rendement moyen calculé sur la même période. Par ailleurs, et bien que cela ne soit pas formulé explicitement, la direction souhaitait que les prix de revient soient calculés en tenant compte d'une activité jugée normale; c'est ce qui ressort du long rapport présenté le 24 novembre 1829:

"..Pour bien apprécier le prix de revient de la fonte, il ne faut point perdre de vue que les premiers mois de roulement donnent de faibles produits et que nous sommes encore sous l'influence de ce désavantage inévitable. Si, au lieu d'opérer par moyenne, on fait le calcul de l'un des derniers mois de roulement, on trouve un prix sensiblement moindre et nul doute que, si les opérations sont soigneusement faites le prix d'un fondage ne dépassera point 80F la tonne, la houille étant comptée au prix d'exploitation."

Si de plus on examine la façon dont Pillet-Will établissait les prix de revient, on constate que la démarche est clairement celle de la fixation de prix standards d'après un niveau d'activité jugé normal.

Ces prix étaient révisés chaque année. Avec des comptes arrêtés au 30 Septembre, le Régisseur-Caissier déclarait le 24 novembre 1829:

"Nous avons vu que le prix de revient de l'exploitation est de 30,27 ct; pour la redevance, on a 40,27 ct par hl dont le poids moyen est de 84 kg, soit 47,94 ct les 100 kg. Je propose au comité de donner des ordres pour qu'à partir du 01/01 prochain la houille soit livrée au poids à nos usines, d'en fixer le prix, pour toutes nos consommations, à 50 ct les 100 kg, uniformément pour le menu comme pour le gros."

²¹ Pour un exposé détaillé du calcul de tous les prix de revient, voir "Examen analytique de l'usine de Decazesville", Comte Michel-Frédéric PILLET-WILL, Paris 1832, disponible à la Bibliothèque Nationale.

Ces prix de convention constituaient-ils des prix de cessions internes ? Il est en effet tentant de rapprocher cette technique des prix de convention de celle des prix de cessions internes destinée à évaluer les performances des différents établissements ou divisions d'une même entreprise. L'estimation des livraisons de houille faites aux hauts-fourneaux à un prix incluant la rémunération du capital détenu par le Duc de Cazes (propriétaire des mines) va dans le sens d'une telle interprétation, comme les propos de Pillet-Will expliquant que ces charbons sont "vendus (aux deux usines) au prix de 5 F/t" (4F80 pour le menu et 7F20 pour le gros en 1828 et 1829). Par ailleurs, le compte des charbons est crédité au fur et à mesure que les charbons sont expédiés à l'usine pour y être consommés. Ces sorties sont valorisées au prix de convention et font donc apparaître, par différences avec les entrées, un bénéfice ou une perte puisque la valorisation des entrées et des sorties sont "déconnectées".

Cette idée est renforcée par les explications que donne le CA aux actionnaires lors de l'AG discutant des comptes de 1829:

"Dans les entreprises industrielles, on doit attribuer à chaque produit vénal les bénéfices qui lui sont propres: ainsi dans l'ensemble d'une vaste fabrication de fers, les usines qui y concourent, fourneaux, fonderies, forges, tôleries, etc... doivent être considérées chacune comme un établissement distinct et réciproquement acheteur et vendeur l'un de l'autre. Ce mode de procéder est incontestablement exact: d'abord parce qu'un inventaire ne présente la situation réelle qu'il s'agit de constater qu'autant que les objets qui le composent y sont portés pour leur valeur effective; et ensuite parce que les éléments de la production (capitaux, temps de travail) ayant été employés à obtenir les divers produits propres à la vente, chacun de ces produits doit recueillir aussi les produits de sa production.

Ce mode facilite d'ailleurs la surveillance, puisqu'il signale au premier aperçu les progrès ou la marche rétrograde de chaque fabrication en particulier. Le principe posé, il était facile d'en faire l'application. Le prix devait être fixé de manière à laisser un bénéfice proportionnel à la fabrication du fer, il devait (également) être combiné avec la valeur vénale de l'objet: or, votre Comité croit avoir satisfait ces deux conditions en portant les fontes à 150 F/t en inventaire. La suite de ce rapport vous démontrera qu'à ce prix la forge devra gagner encore 30 F/t de fer; quant à la valeur vénale, nous pouvons vous assurer que partout en France, la fonte est plus chère et que des offres ont été faites à Votre Comité d'acheter à un prix supérieur les produits de vos fourneaux, coulés en lest. Ces propositions ne pouvaient pas être accueillies pour la raison qu'indépendamment du bénéfice que vous procure la fonte, au prix de 150 F vous devez en recueillir un second, en la vendant de préférence à votre forge et

qu'il eut été peu sage de sacrifier ce second avantage à l'impatience de réaliser un premier bénéfice."

Cependant, ces prix de convention sont rapidement remis en cause:

- Dès qu'il remarque l'existence d'un bénéfice de convention réalisé par les houillères, Pillet-Will indique qu'il faut modifier ces prix de vente pour les ramener au prix coûtant afin de supprimer ces bénéfices de convention.
- On peut difficilement considérer les houillères et les usines comme des centres de profit autonomes puisque la proximité en fait des partenaires obligés. A aucun moment il n'est envisagé que les usines puissent s'approvisionner en houille à l'extérieur. D'autre part, les ventes de charbon à l'extérieur ont un caractère tout à fait marginal et ne concernent que le chauffage domestique des habitants de la région.

D'ailleurs, cette pratique fut assez rapidement remise en cause car le manque de maîtrise du calcul des coûts lui conférait plus d'inconvénients que d'avantages. Les critiques apparaissent dès novembre 1829 sous la plume de Cabrol (directeur de l'usine) :

"La houille est (actuellement) livrée à la fabrication du coke au prix de 50 ct/hl les morceaux et de 30 ct/hl le menu. Ce sont des prix de convention qui manquent de base et donnent des bénéfices, si on les compare au prix de l'exploitation, et de la perte si on les compare au prix de revient incluant la redevance due au Duc de Cazes."

Finalement, le 22 mai 1833, Cabrol demande que le Comité veuille bien prendre une décision relativement à la suppression des prix fictifs auxquels sont passés la houille et la fonte dans les comptes de consommation. Le Comité accède à sa demande et, considérant

- que ces prix fictifs ont l'inconvénient de présenter des bénéfices non réalisés et par conséquent illusoire.
- que l'administration s'est déjà trouvée deux fois dans l'obligation de baisser les prix de la fonte en rendant par là-même négatifs des résultats qui semblaient acquis.
- qu'en outre cette méthode exige un double travail pour connaître le prix de revient réel des fers finis.

arrête qu'à l'avenir les comptes de fabrication seront débités de la houille et des fontes consommées aux prix de revient réels."

On voit ici le cas typique d'une méthode de contrôle de gestion mise en place alors que les conditions économiques générales de son développement et de sa généralisation ne sont pas remplies. Il faudra attendre plus d'une centaine d'années avant que l'élaboration de prix de cessions internes se répande dans les grandes entreprises. Il faudra attendre que les besoins de décentralisation des grands groupes rendent indispensables les techniques du contrôle budgétaire.

Des quatre exemples que nous venons d'examiner, il ressort une nécessaire cohérence entre les méthodes comptables mises en oeuvre et les choix stratégiques. On pourrait nous objecter qu'il s'agit là d'une banalité ; en réalité, la répétition et l'illustration de tels truismes ne nous paraissent pas forcément superflus : la technique de répartition des frais généraux va nous en fournir la preuve.

La plupart des contrôleurs de gestion avertis récusent la méthode de répartition des frais généraux proportionnellement aux heures de main-d'oeuvre directe, puisque ces heures ne représentent qu'un faible pourcentage des coûts totaux dans la plupart des secteurs de production. Un article récent de Toshiro Hiromoto²² nous apprend qu'à la division d'Hitachi chargée de la production de magnétoscopes, bien que l'on soit parfaitement au courant des objections ci-dessus énoncées, on continue d'utiliser cette méthode avec bonheur. La raison en est simple : cette méthode permet d'inciter à l'amélioration progressive des coûts de production et "créé dans l'entreprise de puissants stimulants nécessaires à l'automatisation". Cette méthode n'est donc pas mauvaise en tous lieux et en tous temps ; elle peut même être jugée pertinente dès lors qu'elle s'accorde avec les objectifs poursuivis par la firme. Voilà le genre de vérité qu'il convient de redécouvrir et d'illustrer périodiquement.

²² "Le contrôle de gestion japonais", Harvard-Expansion/Printemps 1969. Initialement publié dans Harvard Business Review sous le titre "Another hidden edge - Japanese management accounting", juillet-Août 1968.