



HAL
open science

Comptabilité et contrôle budgétaire en France : les exemples de Saint-Gobain et Péchiney 1930-1960

Nicolas Berland

► **To cite this version:**

Nicolas Berland. Comptabilité et contrôle budgétaire en France : les exemples de Saint-Gobain et Péchiney 1930-1960. 17ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, May 1996, Valenciennes, France. hal-01667145

HAL Id: hal-01667145

<https://hal.science/hal-01667145>

Submitted on 19 Dec 2017

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.

COMPTABILITE ET CONTROLE BUDGETAIRE EN FRANCE : LES EXEMPLES DE SAINT-GOBAIN ET PECHINEY 1930 - 1960

Par Nicolas BERLAND

Doctorat CREFIGE, Université Paris IX - Dauphine

Adresse : 83, avenue du Général de Gaulle 94160 SAINT MANDE
Téléphone : (16 - 1) 41-74-04-36

Résumé :

Le contrôle budgétaire qui se développe en France à partir de 1930 et surtout après 1945 entretient des relations contrastées avec la comptabilité. Si les comptables semblent les mieux placés pour développer cette technique dans les entreprises, les exemples de Saint-Gobain et Pechiney montrent paradoxalement leur faible implication, voire leur hostilité face à un outil dont ils comprennent mal l'utilité.

Abstract :

Budgetary control has developed in France since 1930. Because of their place in the firm, accountants should have been the managers of this new tool. But both examples of Saint-Gobain and Pechiney show that relationships between accountants and budgetary control were unclear. Accountants were sometimes hostile in face of this practice the meaning of which they didn't understand.

L'histoire des outils de gestion, parce qu'elle met en lumière les conditions qui ont présidé à la généralisation de solutions managériales aujourd'hui couramment admises, éclaire les pratiques actuelles sous un jour paradoxalement nouveau. Le contrôle budgétaire apparut aux Etats-Unis au début des années 1920 au sein de la General Motors et de Dupont de Nemours et s'essaima en France et en Europe à partir de 1930. En effet, du 10 au 12 juillet 1930, se tint à Genève, sous l'égide de l'Institut International d'Organisation Scientifique du Travail, et à l'initiative de l'allemand, le Dr Ludwig, une conférence internationale sur le thème du contrôle budgétaire. 24 nations sont représentées par 239 personnalités, dont 33 français qui composent la délégation numériquement la plus importante. Suite à cette conférence, les années 30 vont voir une véritable explosion des publications sur ce sujet. Quelques entreprises commenceront à implanter des systèmes de contrôle budgétaire, citons parmi les plus importantes, l'Alsthom, Citröen, ou encore le PLM (Paris-Lyon-Marseille). Mais ce sont les

années d'après Seconde Guerre Mondiale qui verront se généraliser l'utilisation par les entreprises du contrôle budgétaire.

On ne doit parler, bien sûr, de contrôle budgétaire qu'avec d'infinies précautions. Ce n'est pas encore à proprement parler un véritable système de gestion mais bien plus un embryon de contrôle. Le système ne fonctionnera sous sa forme "moderne" qu'à partir des années 60. Ce sont donc ces années de gestation que je considérerai car elles semblent déterminantes pour comprendre le contrôle budgétaire des années 60.

Par ailleurs, en 1935, se tient à Marseille un Congrès de comptabilité ayant notamment pour objectif¹ de situer le rôle du comptable face à ce nouvel outil. Les comptables, et plus particulièrement les comptables d'entreprises (par opposition aux experts-comptables libéraux) semblent en effet bien placés pour revendiquer la mise en place et la gestion du tout nouveau contrôle budgétaire. Les deux exemples qui vont suivre, Péchiney et Saint-Gobain ayant mis en place un contrôle budgétaire à partir de 1945, ont pour but de montrer que la relation entre les comptables et le contrôle budgétaire n'a pas toujours été facile, et parfois même empreinte d'incompréhension.

Après avoir examiné la place de la comptabilité face au contrôle budgétaire dans les années 30 au travers de la littérature et des exemples de Saint-Gobain et Péchiney, nous verrons comment les comptables n'ont pas su répondre aux attentes des opérationnels en matière de contrôle et se sont trouvés exclus des tentatives d'implantation du contrôle budgétaire. Ils ne faisaient pas pour autant preuve de conservatisme et avaient bien souvent de belles réalisations à leur "actif". En définitive, c'est aux financiers que reviendra (inévitablement ?) le suivi quotidien du contrôle budgétaire.

1 LA COMPTABILITE ET LE CONTRÔLE BUDGETAIRE DANS LA LITTERATURE DES ANNEES 30.

La comptabilité apparaît avant la seconde guerre mondiale comme l'instrument de contrôle des entreprises. Toutefois son utilisation dans les premières tentatives d'instauration d'un contrôle budgétaire ne va pas toujours de soi.

1.1 La comptabilité, instrument de contrôle.

Lucas² dès 1926 assure que la comptabilité est l'organe qui peut donner toutes les informations nécessaires au contrôle³. Il ne parle pas encore de contrôle budgétaire, le terme apparaîtra plus tard. Le mieux est sans doute de le laisser parler, en rapportant un passage de l'introduction de son livre.

"Le chef d'entreprise lui-même a besoin, soit de juger impartialement sa propre gestion, soit d'en justifier vis-à-vis de ses commettants.

Indépendamment de ce besoin ou de ce devoir de juger la gestion ou d'en justifier, il existe un autre besoin ou un autre devoir: c'est celui d'assurer à ses commettants ou à soi même la quiétude relative au bon emploi ou à la bonne conservation des capitaux entre deux époques de comparaison. C'est le contrôle des valeurs confiées à chacun des agents. Ce contrôle s'exerce au moyen de la constatation et de la comparaison de la situation et peut dans la plupart des cas et moyennant certaines modalités, devenir un contrôle permanent.

On peut dire d'ailleurs que la constatation des résultats est obtenue par la différence entre deux situations, de sorte que le contrôle de la gestion et celui des valeurs, résultent de la

constatation des situations successives et de leur comparaison.

C'est l'organe comptable qui, à côté et pour le chef d'entreprise, a la mission de rechercher et de connaître les mouvements de valeurs, de connaître et de contrôler les situations provoquées et justifiées par ces mouvements, d'en contrôler le règlement (...). Par une organisation méthodique, par une production convenable, le service comptable peut offrir à son chef les plus puissants moyens de constatation, de mesure et de contrôle de l'utilité, de l'importance et du rendement des efforts de l'entreprise, de chacun de ses organes, ou de chacun de ses agents".

L'utilisation de la comptabilité aux fins de contrôle (et pas seulement de contrôle budgétaire) dans l'entreprise est donc une idée assez ancienne⁴. Elle précède l'adoption des techniques de contrôle venant des États-Unis. La comptabilité apparaît alors comme une source privilégiée d'informations qui peuvent être utilisées dans le cadre d'un contrôle.

On ne sera donc pas surpris que la comptabilité ait été adoptée rapidement, comme outil du contrôle budgétaire. Il ne s'agit pas de le nier mais plutôt de montrer que des hésitations existaient et que cet usage a posé quelques problèmes.

1.2. Les hésitations.

La comptabilité a été rapidement utilisée pour le contrôle budgétaire. Ainsi Ludwig⁵ affirme-t-il en 1930 qu'il ne fait aucun doute que les budgets sont alimentés et fonctionnent grâce à la comptabilité. Mais toute la littérature n'est pas aussi affirmative, on y trouve notamment des contre-exemples, des hésitations et des omissions. Le recours à la statistique, dans laquelle bien souvent est incluse la comptabilité, semble être un substitut. Enfin, la comptabilité peut soit fournir des informations pour la mise au point des budgets, soit gérer les budgets. Son intervention peut se situer à plusieurs niveaux.

1.2.1. Une littérature hésitante.

La diffusion du contrôle budgétaire auprès des professionnels se fait en grande partie par la littérature. Celle-ci est beaucoup plus achevée que ne l'est la pratique des affaires. C'est par ce biais que nous connaissons des exemples de mise en oeuvre⁶ du contrôle budgétaire avant la seconde guerre mondiale. Or cette littérature montre des incertitudes importantes sur la place du comptable dans le développement du contrôle budgétaire.

L'article de Carswell⁷ en est un bon exemple. Certes, il porte sur le budget des ventes et sa préparation, ce qui peut constituer un cas particulier. Mais force est de constater que la comptabilité tient un rôle faible voir négligeable que ce soit pour obtenir des informations sur l'état du marché, ce qui est normal, mais aussi dès qu'il s'agit d'avoir des informations sur les ventes passées. "Pour accomplir facilement sa tâche, le représentant devra pouvoir consulter le relevé de ses propres ventes antérieures, les mercuriales, ..., disposer d'informations sur les budgets de ses principaux clients etc."

Il y a donc un double système d'information, celui de la comptabilité qui enregistre les ventes et celui du vendeur qui a noté les siennes. Ce double système est bien sûr onéreux, mais les informations ainsi fournies par les vendeurs sont autrement plus riches que celles procurées par la seule comptabilité. Il est à noter que jamais dans son article, Carswell n'utilise le mot comptabilité.

Pulvermann⁸ est plus précis. Pour lui, les sources d'information sont de quatre ordres : ce sont les chiffres techniques d'activité, le bilan, les prix de revient comptables et les calculs de prévision. La comptabilité fait donc partie du système de contrôle budgétaire sans pour autant y être assimilée exclusivement. L'ensemble du système budgétaire ne boucle pas sur un bilan et un compte de résultat prévisionnel. Plus important est le témoignage de Penglaou en 1935.

Penglaou⁹ dans un article de "L'Usine" tient des propos qui de la plume de cet auteur éclairé sont sans équivoque : "Le système budgétaire est à l'ordre du jour du monde des affaires depuis quelques années. Comités nationaux et internationaux en traitent périodiquement. Le rôle qu'y joue la comptabilité me paraît particulièrement effacé. J'ai même entendu dire récemment qu'un grand magasin (N.D.A. : sans doute Le Printemps ?), en instaurant le contrôle budgétaire, avait laissé de côté cette humble et malheureuse comptabilité. Il a créé un bureau de contrôle budgétaire qui fonctionne parallèlement à la comptabilité, dont le rôle consisterait uniquement semble-t-il à calculer les résultats financiers. On ne saurait compter sur elle pour le contrôle périodique dont on attend de grandes choses".

Penglaou est un auteur qui s'intéresse au développement du contrôle budgétaire. Ses tentatives pour l'appliquer au contrôle des crédits bancaires sont liées à ses fonctions dans le milieu de la banque. Dans l'article cité ci-dessus, c'est le comptable qui parle et qui s'insurge contre la moindre utilisation de la comptabilité dans cette technique. Ce qui est selon lui aberrant du fait des services que procure la comptabilité. Le simple enregistrement d'une valeur en partie double n'est-elle pas la première des sécurités et le gage d'un bon contrôle ?

Bien sûr et encore une fois, de tels propos n'ont sans doute pas un caractère général, ils ne sont que le point de vue d'un homme certes bien informé mais à l'expérience limitée. Toutefois, on en retiendra que la comptabilité n'occupe pas la place à laquelle les comptables la destinent. Penglaou parle des statistiques qui jouent un rôle double avec la comptabilité, il n'est pas le seul à les évoquer. Celles-ci méritent donc sans doute que l'on s'y attarde quelque peu.

1.2.2. L'utilisation des "statistiques".

Ce terme "statistique" qui revient dans de nombreux textes dès qu'il s'agit de décrire les sources d'information de la comptabilité est pour le moins ambigu. Que comporte exactement cette notion de statistique ?

Dans un certain nombre de cas, la comptabilité est considérée comme une statistique particulière de l'entreprise. Par contre, dans d'autres circonstances, il s'agit bien de données extra-comptables, et on rejoint alors les conclusions de Penglaou.

La comptabilité peut effectivement être considérée comme un outil statistique. Ainsi pour Ludwig en 1930, "on se procurera tous les chiffres concernant ces frais pendant les années ou les mois précédents. La base envisagée est la statistique des frais d'exploitation de la maison". C'est alors la comptabilité qui compose en grande partie la base statistique de l'entreprise. La comptabilité fournit des chiffres sûrs qui seront ensuite retravaillés pour constituer une base de données en vue d'établir les budgets. Mais ils interviennent aussi dans la phase de contrôle. Les chiffres de la comptabilité pourront directement être comparés à ceux des budgets. Ils sont alors la base d'information interne qui complète les bases d'informations externes.

Toutefois la statistique est aussi pour certains une source d'informations extra-comptables. Elle est alors composée de relevés divers (vendeurs, chefs de machine...). On rejoint alors Penglaou dans ses interrogations : quelle est la place de la comptabilité dans tout cela ? Il semble donc exister une dualité entre les données comptables et celles extra-comptables. Tout au mieux coexistent-elles dans les entreprises. Mac Kinsey¹⁰ semble tenir les propos de la synthèse: "Notre expérience nous a montré que l'établissement des budgets comportant des prévisions devait se fonder sur les documentations qui peuvent utilement servir de bases d'évaluation aux résultats futurs. Ces indications sont de deux sortes :

- informations relatives aux résultats du passé
- informations permettant de déterminer dans quelle mesure le futur peut être différent du passé.

Les renseignements de la première catégorie peuvent être des rapports comptables et des statistiques de l'entreprise... La seconde catégorie d'informations peut être recueillie au moyen d'enquêtes."

Donc en définitive toutes les informations utiles sont prises en compte. Les informations comptables mais aussi toutes les autres. Nous n'avons parlé ici que de la comptabilité comme outil d'information, laissant ainsi de côté son rôle d'organisateur du contrôle budgétaire. En effet, aujourd'hui, le contrôle budgétaire est inséré dans un cadre comptable qui est censé lui apporter sa cohérence.

1.2.3. La fonction de la comptabilité face au contrôle budgétaire.

La comptabilité peut effectivement avoir deux rôles au sein du contrôle budgétaire, ces rôles ne s'excluant pas mutuellement.

Soit elle fournit les chiffres pour l'établissement des budgets et leur contrôle. Nous avons vu que dans ce rôle elle est fortement concurrencée par d'autres sources, mais elle n'est pas absente. Ceci peut s'expliquer par le fait que la comptabilité était déjà une source d'informations préexistantes. Et l'utiliser pour le contrôle budgétaire vise à la rendre encore plus utile (on valorise alors l'existant).

Soit elle fournit un cadre pour l'application du contrôle budgétaire. Sa cohérence d'ensemble s'exprime alors au travers du cadre comptable. On parlera alors volontiers de bilans prévisionnels et de comptes de résultat, tout cela bouclant sur le profit attendu par l'entreprise. Un manuel de procédure est alors adjoint aux budgets pour expliquer les démarches nécessaires afin de faire en sorte que l'on obtienne des documents financiers classiques.

Or à l'époque, il n'est pas du tout question d'un tel environnement pour le contrôle budgétaire. Aucun des auteurs que nous avons pu lire jusqu'à présent ne développe un tel usage de la comptabilité. Celle-ci se contente de fournir des chiffres.

La question se pose alors de savoir comment on en est arrivé à un tel rôle d'intégration de la comptabilité ?

1.3. L'appropriation du contrôle budgétaire par la comptabilité.

La comptabilité présente des qualités qui lui ont permis de s'affirmer hors de son champ traditionnel. Des auteurs ont ainsi fait remarquer que les organisations respectives de la

comptabilité et du contrôle budgétaire étaient assez voisines, ce qui permettait à ces deux disciplines de se rapprocher. De plus, il est intéressant de constater qu'en 1935, un congrès eut lieu pour discuter des problèmes de l'adaptation de la comptabilité et des comptables au contrôle budgétaire.

1.3.1. Des organisations similaires.

Le contrôle budgétaire nécessite la mise en place d'une organisation particulière pour bien fonctionner. Les différents chargés ne doivent plus être enregistrés selon leur nature, mais selon les différentes fonctions de l'entreprise auxquelles elles se rattachent. La compartimentation de l'entreprise en centres autonomes de responsabilité rend la comptabilité particulièrement pertinente pour saisir les mouvements entre ces différents centres. Chaque centre de responsabilité devient une petite entreprise qu'il s'agit de gérer.

Le contrôle budgétaire est construit sur des bases fonctionnelles, la comptabilité peut également s'adapter à cette forme. Le contrôle budgétaire met en évidence les fonctions de production, de commercialisation, d'administration... Au sein de la fonction de production, on distinguera également l'approvisionnement et les différentes étapes du processus de production. La comptabilité peut alors reprendre cette organisation par fonction. Elle permettra de mettre en évidence les résultats des différentes parties de l'organisation. Les comptables de cette époque sont conscients de cette opportunité. Ainsi pour Gaston Commesnil¹¹, lors du congrès de Marseille sur le thème du contrôle budgétaire : "Le contrôle budgétaire est basé sur une organisation fonctionnelle ; la classification des comptes faite, sur les mêmes bases, permettra à la direction d'exercer un contrôle sur l'activité des services responsables".

La superposition d'une comptabilité par nature et d'une comptabilité par fonction permet alors de s'adapter au contrôle budgétaire. L'utilisation de la comptabilité aux fins de contrôle budgétaire ne présente dès lors aucun problème majeur. Et, comme le fait remarquer Seu¹² durant le même congrès, la comptabilité n'a plus besoin que de quelques améliorations mineures pour convenir tout à fait à cette nouvelle fonction : "La comptabilité avait déjà ses plans et sa production propre. Sa production, c'était des états récapitulatifs, comparatifs, qui n'indiquaient peut être pas ce qu'auraient dû être les productions ou les rendements rapportés à des prévisions systématiques, mais, ce qu'ils étaient par rapport aux chiffres du passé...". Elle change donc juste de perspective, des prévisions au lieu de l'analyse du passé.

En recréant des petites entités assimilables à des entreprises de tailles réduites, le contrôle budgétaire va permettre à la comptabilité de s'affirmer dans son nouveau rôle. Le budget est alors considéré comme un moyen pour un subordonné de rendre des comptes à son supérieur hiérarchique. Ce qui est bon pour l'entreprise dans son ensemble l'est aussi pour chacun des centres autonomes de responsabilité. Si la comptabilité peut informer les actionnaires de la gestion des responsables de l'entreprise, alors elle peut tout aussi bien remplir la même fonction avec les centres de responsabilité.

Ainsi Rimaihlo¹³ est-il largement conscient de cette "compartimentation" et du rôle que peut y jouer la comptabilité : "Pour ce qui concerne la comptabilité intérieure de l'usine, le but comptable réglementaire de cette division est le suivant : au cours de la période comptable réglementaire (semaine, quinzaine ou mois) le fonctionnement de l'usine conduit à un total de dépenses. Comme toutes les dépenses ont été faites par les sections, ce total doit se trouver égal à la somme des dépenses portées au compte de chacune des 19 sections. Toute dépense

se retrouve au compte d'une section. Aucune ne doit pouvoir échapper". Donc pour Rimaihlo, il ne fait pas de doute que la comptabilité permet de gérer les relations entre les différentes sections, elle ne fait alors que remplir sa fonction qui est "d'enregistrer les mouvements de valeurs".

1.3.2 Le Congrès de Marseille en 1935.

Le Congrès de la Comptabilité de Marseille en 1935 a notamment pour but de situer le rôle du comptable en matière de contrôle budgétaire. Deux phrases prononcées lors de ce Congrès sont révélatrices de l'état d'esprit qui y règne. "Sachons nous rendre utile et nous cesserons d'être considérés comme des frais généraux". "Une grande place, une place essentielle est réservée aux comptables dans l'organisation sociale. Pour l'avenir de la profession et pour le bien public, il faut qu'il s'en empare". Ces deux assertions montrent que la place du comptable ne va pas de soi. Cette nouvelle technique représente pour lui une opportunité de se rendre utile et d'acquérir du pouvoir dans l'entreprise. Il s'agit donc d'une première piste pour expliquer la prédominance de la comptabilité dans le contrôle budgétaire. Durant cette conférence, Seu fait une remarque qui outre qu'elle pourrait être d'actualité, montre aussi que les comptables ont peur de la concurrence exercée par d'autres services. Ainsi dans une partie intitulée "le comptable devant le problème budgétaire" tient-il ces propos : "Il faut que parmi les comptables attachés à une entreprise, se distingue une élite, et, disons-le, que cette élite ne reste pas comme une chrysalide dans son cocon, mais qu'elle en sorte, qu'elle soit agissante au sein de la profession et qu'elle ne laisse pas des faiseurs lui ravir la place à laquelle elle doit prétendre en jetant un discrédit sur la profession toute entière".

Le rôle du comptable et de la comptabilité dans les technique de contrôle budgétaire n'est donc à cette époque pas bien établi. A tel point que les comptables s'interrogent eux-mêmes sur leur place au sein de ce système.

2 UNE COMPTABILITE APPRECIEE MAIS INSUFFISANTE POUR AIDER A GERER L'ENTREPRISE.

Les services comptables des deux entreprises de cette étude ont à la veille des différentes tentatives d'implantation du contrôle budgétaire, à leur actif des succès notoires, notamment en matière de calcul des coûts de revient. Elles utilisent déjà un certain nombre de concepts qui seront fondamentaux dans le processus de contrôle budgétaire. Malgré ces succès, la comptabilité et les comptables ne satisfont pas à toutes les demandes et ils semblent échouer face à la demande croissante d'instruments de pilotage.

2.1 Saint-Gobain, le calcul des "prix de revient".

Saint-Gobain a développé dès le début du siècle des procédures de calcul de ses différents "prix de revient"¹⁴ pour chacune de ses deux divisions, les glacières et les produits chimiques. Dans les années 30, ces éléments chiffrés sont utilisés pour le contrôle à posteriori des activités de la société¹⁵. Les "prix de revient" sont communiqués sur une base mensuelle à la Direction Générale de chacune des divisions et aux différents directeurs d'usine du groupe. Ils sont calculés par le service comptabilité de l'administration générale, directement rattaché au conseil d'administration et au conseil des Directeurs. Le classement des différentes charges se fait par nature (matières vitrifiables, combustibles, entretien, etc.). Ce calcul est fait pour chaque produit. Le but est alors clairement de permettre des comparaisons de

performance par produit et entre les usines. Les comptables ont ainsi un rôle dans l'orientation stratégique de la firme. Ils aident les décideurs à choisir tel ou tel produit, telle ou telle usine.

Outre l'information sur les "prix de revient", la société édite également différentes pièces comptables, des rapports techniques décennaires ou hebdomadaires (éléments de production, nombre d'ouvriers, etc.), le résultat des ventes ou encore l'état des stocks. Ces informations émanent le plus souvent des services comptables de la société.

Malgré ses performances, le système de gestion de Saint-Gobain ne suffit pas à gérer le groupe. Les différents responsables sont noyés sous des masses d'information, les rapports sont, soit trop détaillés, soit trop globaux. Les chiffres sont précis, mais arrivent trop tard entre les mains des responsables.

Des tentatives ont été faites en 1933 et en 1939 pour redéfinir l'utilisation que l'on fait des chiffres de la comptabilité. On sait peu de chose du contexte de la tentative de 1933¹⁶. On apprend juste que les auteurs du rapport (non signé) préconise un nouveau classement des coûts. Enregistré non seulement par nature, mais également par fonction, ce qui donne, par exemple pour les produits réfractaires, différents stades auxquels on affectera des dépenses : épluchage des terres, broyage des terres, broyage de la silice, mélange à la pelle, malaxage, marchage et enfin cuisson des produits. Cela devrait permettre selon les auteurs de mieux connaître l'origine des pertes puisque l'on suit les coûts de production sur l'ensemble du processus. Certains services font déjà ce travail de reclassement mais celui-ci n'est pas considéré par la comptabilité qui garde sa logique de calcul. On ne parle pas encore de responsabilité attribuée à chaque étape du processus, mais on s'en rapproche. Cette réforme ne sera pas appliquée.

En 1939, c'est presque à un coup d'état que l'on assiste. La Direction générale des Glaceries veut en effet développer son service d'analyse des coûts¹⁷. Alors que la fonction financière est toujours assurée à cette époque par le Secrétariat général et le Comité de direction, la Direction générale des Glaceries souhaite disposer d'un département qu'elle nomme "Service de gestion administrative" dont le chef de service : "joue le rôle de conseil du Directeur général dans les problèmes financiers. Il doit l'alerter et attirer son attention sur les particularités et les anomalies concernant les résultats, les prix de revient, la situation financière des filiales. Le service doit réunir tous les renseignements et la documentation permettant au Directeur général d'être tenu au courant de la situation des affaires : études, statistiques et rapports financiers sur la marche des affaires de la compagnie et des filiales, présentation des budgets, évolution des prix de revient...".

C'est donc un véritable outil de pilotage que réclame la Direction générale et pas seulement un contrôle-sanction a posteriori, établi jusqu'à présent avec les prix de revient comptables. La Direction générale propose de rapprocher des utilisateurs les chiffres de la gestion, le nouveau service doit "intervenir dans l'action alors que les services du siège sont exclus de l'action, il intervient comme un conseil".

Les comptables du groupe au premier rang desquels on trouve Léon Caillet (HEC, 1929) qui travaille dans le tout récent service Contrôle et Etudes créé en 1938 et rattaché au Secrétariat général, réagissent vivement. Dans une note commentant les velléités de la Direction générale des Glaceries, il explique que ce nouveau service ferait double usage avec ceux déjà existants. Ce jeune service qui a proposé l'année précédente, sans succès, la généralisation du contrôle par budget, est donc très réticent à une éventuelle décentralisation des services comptables, à

la fois par peur de bouleverser tous les efforts entrepris pour harmoniser les différentes procédures comptables mais également sans doute par peur de perdre du pouvoir. C'est le Président Hély d'Oissel qui tranchera en faveur du statu quo.

2.2 Péchiney

La situation n'est guère différente chez Péchiney. Les comptables se voient reconnus trois fonctions en matière de gestion : le calcul du prix de revient, la connaissance de l'origine des résultats et la connaissance de la valeur des stocks.

La compagnie Péchiney établit mensuellement avant 1948 des comptes de gestion. Ces comptes sont publiés avec de un à trois mois de retard. Le processus tel qu'il est décrit en 1948 est le suivant¹⁸ :

Ce sont les usines qui collectent l'information et la font parvenir au service comptable du siège. Les informations parviennent à la comptabilité entre 5 et 25 jours après la clôture mensuelle de l'usine. Ces informations sont ensuite triées par le service comptable qui se charge des opérations de comptabilité générale et des problèmes fiscaux. Toutes les informations concernant la gestion industrielle sont envoyées au service Organisation Industrielle. Les comptables se chargent aussi de façon extra-comptables de la ventilation des frais généraux. Cette information est envoyée, environ un mois après, à la Direction de chaque usine ainsi qu'au service Organisation Industrielle.

C'est ce dernier service qui calcule in fine les résultats par produit et par usine. Ceux-ci sont envoyés au Directeur de production qui étudie essentiellement les résultats par usine. L'adjoint du Directeur de production fait une nouvelle étude plus détaillée et demande des explications aux chefs de groupe qui éventuellement peuvent se faire expliquer certains résultats par les Directeurs d'usine. Le Directeur commercial est également destinataire de ces documents qu'il analyse, vraisemblablement mais cela n'est pas indiqué, par produit.

Il faut donc noter que chacun des Directeurs de grandes fonctions reçoit les comptes détaillés et fait sa propre analyse. Ce n'est pas le service d'où sont issues les données qui en répond, mais les directeurs de chaque usine qui doivent expliquer ce qui paraît anormal aux directeurs de fonction. En outre, ce n'est pas le service comptable qui produit l'intégralité des résultats, il intervient juste comme un fournisseur de chiffres. Les directeurs d'usine ne reçoivent pas les analyses les concernant. Ils ne les connaissent que s'ils sont interrogés par leur hiérarchie qui souhaite avoir des explications à leur sujet ou s'ils font l'effort de se déplacer au siège social. En aucune façon il n'est prévu d'envoyer les comptes par produits aux usines¹⁹. Cette comptabilité est donc un instrument de contrôle de la Direction Générale sur les usines, plus qu'un instrument de pilotage de celles-ci.

Les directeurs d'usine ont une partie de leur rémunération fonction de ces résultats financiers, mais également d'autres indicateurs plus opérationnels tels que les rendements techniques, le niveau des stocks, etc.²⁰. Il faut sans doute rechercher à ce niveau les outils de pilotage des usines à la disposition des Directeurs d'usine.

Mais ce mode de gestion est là aussi critiqué. Il coûte cher, il est lent et il fournit des informations inadéquates dont "95% sont inutiles" sans donner pour autant d'information sur les "5 % utiles"²¹.

La comptabilité gère parfois l'image et non le réel. Ainsi Péchiney a-t-elle des difficultés à gérer ses stocks. Les magasiniers établissent des fiches de stocks, les comptables également. Quand les chiffres diffèrent, les deux parties se réunissent pour en connaître la raison, mais personne ne vérifie l'état du stock, ce qui fait dire à Jean Benoit que l'on gère les fiches de stocks et non les stocks.

Enfin, il est reproché aux comptables d'utiliser un langage ésotérique qui fait que les ingénieurs ne sont pas du tout sensibilisés au raisonnement en terme de coût de revient. Une critique symétrique est également adressée aux ingénieurs trop enfermés dans des considérations d'ordre technique²².

Donc au total, ces entreprises ont une comptabilité de gestion appréciée mais dont les limites sont patentées.

3. CE NE SONT PAS LES COMPTABLES QUI ONT L'INITIATIVE DE L'IMPLANTATION DU NOUVEAU MODE DE CONTROLE.

Ce sont essentiellement des ingénieurs qui auront l'initiative d'implanter des systèmes de contrôle budgétaire au travers de cabinets de consultant (ingénieurs-conseils) ou par un recrutement interne (Jean Benoit chez Péchiney). Les services comptables seront soit absents soit hostiles à ces initiatives.

3.1 Le rôle des cabinets d'ingénieurs-conseils.

Dans les deux cas qui nous intéressent l'implantation d'un système de contrôle budgétaire s'est effectuée dans le cadre de réformes plus vastes, incluant des modifications de structures importantes, des procédures opérationnelles plus affinées, notamment pour la gestion des stocks. Face à ces grands chantiers, les Directions des deux entreprises ont fait appel à des spécialistes en organisation. Si les missions de ces organismes n'ont pas toujours été des succès, elles n'en n'ont pas moins modifié profondément les structures et l'état d'esprit des sociétés.

Saint-Gobain²³ poursuit en 1941 une vaste réflexion en vue d'améliorer ses procédures de gestion devenue trop lourdes et trop complexes. Pour cela, elle fait appel à un organisateur conseil, le cabinet Héranger. Celui-ci va travailler pour Saint-Gobain jusqu'en 1946. Son intervention qui ne sera globalement pas un succès, permettra la création de deux entités fonctionnelles, le bureau du plan et l'adjoint financier qui joueront le rôle d'embryon de contrôle budgétaire. Le premier aura pour tâche de planifier l'activité et de vérifier l'état d'avancement des différents programmes, le second sera chargé des comptabilités divisionnaires et des budgets. Cette ébauche sera aménagée de 1948 à 1954 par le service Contrôle et Etudes²⁴ du groupe, dirigé par Léon Caillet, sans toutefois connaître d'avancés notables. En 1954, c'est un autre cabinet de consultants-ingénieurs qui achèvera l'implantation du contrôle budgétaire dans l'entreprise²⁵, l'IOIC (Institut d'Organisation Industrielle et Commerciale). Comme pour la première mission de 1941, ce sont des ingénieurs, ancien collaborateurs de Clark chez qui les responsables de chaque cabinet ont travaillé²⁶. Cette seconde mission aboutira à la création, le 1er janvier 1959, d'une structure divisionnelle moderne, dans laquelle le contrôle budgétaire sera entièrement confié à la Direction financière.

De la même façon, Péchiney²⁷ a fait appel en 1948 à un cabinet de consultant américain, recommandé par ... Clark, ingénieur consultant américain de l'entre-deux guerres auquel Péchiney avait déjà eu recours. Il s'agit du cabinet K. B. White. Celui-ci introduira le contrôle budgétaire dans le groupe de 1948 à 1952. Le responsable de cette implantation est un dénommé Pons, ingénieur des mines et est employé en France par le cabinet White.

3.2 Les promoteurs internes de la méthode.

Chez Saint-Gobain, nous avons vu plus haut que les opérationnels sont à la recherche d'un outil de pilotage de la gestion courante. Le service comptabilité freine le développement d'un outil de gestion décentralisée tout en encourageant le développement de certains outils tels les budgets prévisionnels de dépenses. La mission Héranger de 1941 à 1945 aura la vertu d'insister sur la décentralisation notamment de la fonction financière. Elle réussira à imposer un adjoint financier au niveau de chaque Direction générale. C'est le service comptable qui va ensuite poursuivre après 1946 le développement des outils de contrôle interne, dont le contrôle budgétaire. Le contrôle budgétaire n'aura pas à proprement parlé de promoteurs internes. A tel point qu'il faudra avoir recours à nouveau à un cabinet extérieur au milieu des années 50, l'IOIC., c'est cet organisme qui achèvera l'implantation du contrôle budgétaire. Donc, au total, Saint-Gobain qui semblait avant guerre ressentir plus fortement le besoin d'un outil de pilotage que Péchiney, prend du retard après la guerre, en partie du fait de l'absence de promoteur interne suffisamment fort pour imposer le contrôle budgétaire.

Chez Péchiney, au contraire, le promoteur de la méthode est Jean Benoit, rattaché au service de l'Organisation Industrielle. C'est un ingénieur de l'Ecole des Mines de Saint Etienne qui a participé durant la guerre à la planification des commandes entre l'Etat et Péchiney. Ce sont ces compétences qu'il développe après guerre dans le cadre du contrôle budgétaire. Il prend l'initiative d'introduire cette technique en réaction à ce qu'il pense être une insuffisance de la comptabilité. Pour cela, il propose au PDG (de Vitry) d'avoir recours à un consultant dont la mission sera plus large que la simple implantation du contrôle budgétaire, celui-ci n'étant qu'un aspect de son travail. Les services comptables de Péchiney accepteront mal cette nouvelle technique qui nécessite souvent une décentralisation de leur service auprès des différents centres de responsabilité. La comptabilité ne peut être réformée par des profanes²⁸, des exigences techniques et légales doivent être respectées. La comptabilité sera d'ailleurs l'un des derniers services où s'appliquera le contrôle budgétaire.

Malgré ces réserves ou ces réticences, le contrôle budgétaire va rapidement, sinon d'office, être rattaché à la Direction Financière. Les raisons en sont multiples.

4. LE NECESSAIRE RATTACHEMENT DU CONTROLE A LA COMPTABILITE.

Malgré leur réticence et leur faible implication dans la mise en place de services de contrôle budgétaire, ce sont les comptables et de façon plus générale, les financiers qui vont se voir confier la gestion de cette nouvelle technique. La pratique a pourtant hésité entre des services nouveaux et indépendants et le service "Statistiques". Plusieurs raisons concourent au choix de la comptabilité, bien souvent c'est le pragmatisme qui l'emporte.

4.1 Rapprocher cette technique de sa principale source d'information.

Le contrôle budgétaire fait la part belle aux informations comptables. La comptabilité de gestion qui calcule déjà les prix de revient, établit parfois des standards (donc fait des prévisions), est un service fonctionnel disposant d'antennes dans les différentes usines de chaque groupe. Elle bénéficie d'une légitimité que lui confère son expérience déjà ancienne que ce soit vis à vis de l'extérieur de l'entreprise que de ses cadres. Toutefois, le contrôle budgétaire reste extra-comptable dans son processus et nécessite de nombreux retraitements qui auraient pu être confiés à un service autonome.

4.2 L'exemple américain.

La principale source d'inspiration française en matière de contrôle budgétaire est américaine²⁹. Or aux Etats-Unis, c'est le Treasurer qui est en charge du contrôle budgétaire. Il assure ainsi trois fonctions comptables (comptabilité générale, analytique et fiscale) et trois fonctions para-comptables (interprétation des prix de revient, contrôle budgétaire et liaison-coordination). Il apparaît alors tout naturel aux organisateurs de l'époque d'adjoindre le contrôle budgétaire à la Direction financière par simple effet de mimétisme, plutôt que de créer un service particulier et autonome. Ceci contribue à donner au contrôle budgétaire une plus grande légitimité, celui-ci hérite d'une partie de la confiance dont bénéficie la comptabilité³⁰.

4.3 La mise en place de nouvelles structures.

Le développement du contrôle budgétaire suit ou accompagne dans les deux entreprises des changements importants de structures ayant pour points communs de renforcer les services d'états-majors. Il est conçu essentiellement comme un outil de la Direction générale destiné à diminuer la complexité de son travail. Par pragmatisme, ce nouvel outil va être rattaché à la Direction financière dont il utilise abondamment les données comptables. On trouvera ainsi au sein de cette nouvelle direction étendue, un service de comptabilité générale, un service de comptabilité analytique et un service de contrôle budgétaire. Les trois fonctions demandent des qualités différentes et ne peuvent qu'exceptionnellement être tenues par la même personne. Cette cohabitation dans la même Direction est donc propice à un plus grand rapprochement encore.

La deuxième mission d'organisation chez Saint-Gobain s'achève à la fin des années 1950. Le 1er janvier 1959, une nouvelle structure est mise en place à la suite de la mission de l'IOIC. Cette nouvelle structure fait apparaître une Direction générale, cinq Divisions et quatre Départements fonctionnels, dont un Département financier qui inclut le contrôle budgétaire³¹. Ayant accepté la décentralisation, les départements de contrôle sont devenus des services fonctionnels assurant le rôle de normalisateur des procédures de contrôle budgétaire dont il ne voulait pas se départir (à juste titre) avant la guerre tout en laissant suffisant d'autonomie aux différentes divisions du groupe. Tous les moyens de contrôle sont regroupés au sein d'une même structure, la Direction financière.

C'est donc largement par pragmatisme que le contrôle budgétaire sera rattachée à la Direction financière.

CONCLUSION

Les comptables pourtant favorables au développement du contrôle budgétaire, et qui en prennent connaissance très tôt se sont pourtant montrés dans la pratique assez réticents, voire

franchement hostiles à son développement. En effet, certains aspects nécessaires à la mise en place de cette technique, comme la décentralisation des responsabilités, ont été vécus comme une perte de pouvoir alors qu'il ne s'agissait que d'enrichir leurs tâches en leur permettant d'encadrer les opérations. Certaines de leurs réticences, comme leur souci de rendre homogènes l'ensemble des procédures comptables, n'en n'était pas moins légitimes, ce qui impliquait une forte centralisation des services comptables. De ce fait, ce sont souvent des ingénieurs qui ont eu l'initiative de changer les modes de gestion, ce qui a conduit à introduire le contrôle budgétaire. L'implantation de celui-ci a été progressive. Il a débuté dès qu'un besoin de pilotage s'est fait sentir chez les opérationnels (en pratique les ingénieurs) et les aspects modernes de la technique qui impliquait une participation active des comptables afin de faire bénéficier ce nouveau mode de gestion des bienfaits de la comptabilité (crédibilité des chiffres comptables) ne sont apparus qu'après.

Les services comptables et financiers des deux groupes Saint-Gobain et Péchiney se verront donc confier le suivi du contrôle budgétaire malgré des réticences importantes quant à son introduction. Alors que cette nouvelle technique aurait pu faire l'objet d'une Direction particulière, ce sont des raisons surtout pratiques qui ont conduit à la rattacher à la Direction financière. C'est donc en partie par pragmatisme que le contrôle budgétaire s'est imposé aux services comptables et aucunement sous leur totale impulsion.

BIBLIOGRAPHIE

- Archives Péchiney. 00-10-10020. Mission KB WHITE.
- Archives Saint-Gobain "Organisation HERANGER". CSG 293/464.
- Archives Saint-Gobain. CSG 4/289. Dossier "Prix de revient 1933".
- Archives Saint-Gobain. CSG 293/140.
- Archives Saint-Gobain. CSG 293/395.
- Archives Saint-Gobain. CSG 418/71. Chemise "Organisation 1939 des usines et contrôle des filiales".
- BENOIT Jean. Conférence sur la comptabilité et la productivité. Fonds René Péreires. Institut pour l'Histoire de l'Aluminium (IHA). 1951.
- BENOIT Jean. L'étude des prix de revient et la gestion des entreprises. Archives Péchiney 001-7-30994. Date inconnue.
- CAILLUET Ludovic. Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Péchiney des années 1880 à 1971. Thèse de doctorat d'histoire. Lyon II. 1995.
- CARSWELL C.A. La préparation d'un budget de vente. Mon bureau. Août 1930. p. 346-348.
- COMMESNIL Gaston in CONGRES NATIONAL DE LA COMPTABILITE de Marseille: Le contrôle budgétaire. Paris. Berran. 1935.
- LEMARCHAND. Du déprissement à l'amortissement. Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable, Nantes, Ouest-Editions, 1993.
- LUCAS Maurice. L'organe comptable : instrument de mesure, de contrôle et de signalisation, puissant moyen administratif. Taon les Vosges. 1926.
- LUDWIG Heinz Dr. Le contrôle budgétaire dans les entreprises industrielles. Librairie française de documentation G. Claisse. 1930.
- Mac KINSEY J.O. Le budget considéré comme élément d'établissement du programme d'action de l'entreprise. Mon bureau. Août 1930. p. 341-343.
- NIKITIN Marc. La naissance de la comptabilité industrielle en France, thèse de doctorat es Sciences de Gestion, Université de Paris-Dauphine, 1992.
- PENGLAOU Charles. La comptabilité en tant que moyen de contrôle des entreprises. L'usine n°46. 15 novembre 1934.

PULVERMANN Heinz. Les organismes centraux de l'administration industrielle et le contrôle budgétaire. Mon bureau. Septembre 1930. p. 400.
RIMAILHO . L'organisation à la française. Paris. Delmas. 1935
ZIMNOVITCH Henri. La diffusion des coûts standards et du direct costing en France. L'exemple de Saint-Gobain : 1930-1960. Actes du XVe congrès de l'Association Française de Comptabilité, Université Paris-Dauphine, 1994.

1 Outre, le contrôle budgétaire, ce Congrès a également abordé l'influence de la mécanisation comptable, les Commissariats dans les sociétés anonymes et le statut externe du comptable à chaque degré de la hiérarchie.

2 LUCAS Maurice (1926). L'organe comptable : instrument de mesure, de contrôle et de signalisation, puissant moyen administratif. Taon les Vosges.

3 Il s'agit toutefois, sous la plume de Lucas, d'un mode de contrôle que j'appellerai "contrôle-sanction" car il intervient ex-post pour juger des résultats d'une activité et se distingue du terme américain "control", plus proche de la notion de pilotage et à laquelle fait référence le contrôle budgétaire. C'est une extension de leur contrôle vers le pilotage de l'entreprise que souhaitent les comptables.

4 Cf. également LEMARCHAND (1993). Du dépérissement à l'amortissement. Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable, Nantes, Ouest-Editions, p. 165-167, pour qui est comptable celui qui doit rendre des comptes de la gestion des biens qui lui ont été confiés., mais il s'agit ici d'un contrôle-sanction.

5 LUDWIG Heinz Dr (1930). Le contrôle budgétaire dans les entreprises industrielles. Librairie française de documentation G. Claisse.

6 Les premières applications ne doivent être que partielles dans les entreprises. A ma connaissance, il ne s'agit pas d'un contrôle intégrant toutes les fonctions de l'entreprise.

7 CARSWELL C.A. La préparation d'un budget de vente. Mon bureau. Août 1930. p. 346-348.

8 PULVERMANN Heinz. Les organismes centraux de l'administration industrielle et le contrôle budgétaire. Mon bureau. Septembre 1930. p. 400.

9 PENGLAOU Charles. La comptabilité en tant que moyen de contrôle des entreprises. L'usine n°46. 15 novembre 1934.

10 Mac KINSEY J.O. Le budget considéré comme élément d'établissement du programme d'action de l'entreprise. Mon bureau. Août 1930. p. 341-343.

11 COMMESNIL Gaston in CONGRES NATIONAL DE LA COMPTABILITE de Marseille: Le contrôle budgétaire. Paris. Berran. 1935. page 52 du compte rendu officiel.

12 SEU in CONGRES NATIONAL DE LA COMPTABILITE de Marseille: Le contrôle budgétaire. Paris. Berran. 1935. page 56 et s. du compte rendu officiel.

13 RIMAILHO . L'organisation à la française. Paris. Delmas. 1935

14 NIKITIN Marc (1992). La naissance de la comptabilité industrielle en France, thèse de doctorat es Sciences de Gestion, Université de Paris-Dauphine. L'auteur y analyse la mise en place du système de calcul des prix de revient au siècle précédent chez Saint-Gobain.

15 Archives Saint Gobain "Organisation Héranger". CSG 293/464.

16 Archives Saint Gobain. CSG 4/289. Dossier "Prix de revient 1933".

17 Archives Saint Gobain. CSG 418/71. Chemise "Organisation 1939 des usines et contrôle des filiales".

18 Archives Péchiney. Boite 00-10-10020. Mission K.B. WHITE. document du 22 janvier 1948 et du 23 janvier 1948.

19 Archives Péchiney. Boite 00-10-10019. Note de M. JOUVEN du 22 décembre 1947..

20 Ibid.

21 BENOIT Jean. L'étude des prix de revient et la gestion des entreprises. Archives Péchiney

001-7-30994. Date inconnue.

22 CAILLUET Ludovic (1995) Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Péchiney des années 1880 à 1971. Thèse de doctorat d'histoire. Lyon II.

23 Archives Saint Gobain "Organisation HERANGER". CSG 293/464.

24 Archives Saint Gobain. CSG 293/395.

25 Archives Saint Gobain. CSG 293/140.

26 ZIMNOVITCH Henri (1994). La diffusion des coûts standards et du direct costing en France. L'exemple de Saint-Gobain : 1930-1960. Actes du XV^e congrès de l'Association Française de Comptabilité, Université Paris-Dauphine, 1994, p. 99-111.

27 CAILLUET Ludovic (1995) Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Péchiney des années 1880 à 1971. Thèse de doctorat d'histoire. Lyon II.

28 Ce sont des ingénieurs de K. B. WHITE et de Péchiney qui veulent réformer la comptabilité. Le chef comptable conteste alors leurs compétences.

29 BENOIT Jean (1951). Conférence sur la comptabilité et la productivité. Fonds René Péreires. Institut pour l'Histoire de l'Aluminium (IHA).

30 Archives Saint Gobain "Organisation HERANGER". CSG 293/464. Note du 19 mai 1944.

31 Archives Saint Gobain. CSG 293/140. Classeur noir du 1er janvier 1959.