

Les déterminants du choix du modèle de calcul des coûts et de simulation de la valeur dans les entreprises françaises : *le poids des « routines »*

Par: **Emmanuel OKAMBA**

Maître de Conférences H.D.R. en Sciences de Gestion
Laboratoire « Institut de Recherche en Gestion »
UFR Sciences Economiques et Gestion
Université de Paris-Est
Marne-La-Vallée
5, Boulevard Descartes
Champs Sur Marne
77454 Marne La Vallée Cedex 2 (France)
Tél. :01 60 95 70 50
Fax : 01 60 95 70 88
E-mail : okamba@univ-mlv.fr

Résumé

Il existe une relation déterministe entre les facteurs de contingence et les rationalités des utilisateurs des modèles de calcul des coûts et de simulation de la valeur, tel que le choix d'un modèle dépend de l'intensité des routines de son utilisateur. La prédominance des modèles du coût complet dans les entreprises françaises, montre la forte intensité de la culture de l'objet de coût par rapport à la culture d'objet de marge des agents. L'évolution des modèles de calcul des coûts est due plus à la dimension performative qu'ostensive de leurs routines.

Mots clés

Ingénierie des coûts, routines, flexibilité, objet de valeur.

Summary

There is a deterministic relationship between the factors and the rationality of contingency users costing models and the simulation value, as the choice of a model depends on the intensity of the routines of the user. The predominance of costing models in French companies, shows the intensive culture of the cost object relative to the object margin agents culture. The evolution of models costing more due to qu'ostensive performative dimension of their routines.

Keywords

Engineering costs, routines, flexibility, valuable object.

Introduction

Dans l'analyse des pratiques de gestion, nous nous interrogeons sur le lien qui pourrait exister entre les facteurs de contingence (Lawrence et Lorsch (1967) et Mintzberg (1979)) et les rationalités des utilisateurs des modèles de calcul des coûts et de simulation de la valeur (Watt et Zimmerman (1978, 1979 et 1986)), afin d'étudier les conséquences des « routines » (Argyris (1985)) sur la performance des responsables des centres de responsabilité des organisations.

Le champ de l'analyse des pratiques de gestion se situe dans le domaine de l'ingénierie des coûts (Lauzel, Teller (1994)) où, les recherches s'appuient traditionnellement sur la théorie positive de la Comptabilité pour expliquer pourquoi la Comptabilité est à la fois un art et une science, et pourquoi les comptables font ce qu'ils font (Watt et Zimmerman (1978, 1979 et 1986)). Le deuxième aspect de ce questionnement nous intéresse dans cette recherche, pour étudier les routines en tant que freins et leviers de la performance dans les choix des politiques d'allocation et de répartition des ressources rares qui orientent les systèmes de calcul des coûts, afin de prédire le comportement des producteurs et des utilisateurs de la norme et de l'information comptables ((Paton et Littleton (1940), Chambers (1966), Zimnovitch (1999), Zimnovitch et Levant (2013)).

Depuis 1987, nous assistons au passage du paradigme de la « Comptabilité à base des ressources », fondé sur l'efficacité (atteindre les objectifs fixés) vers celui de la « Comptabilité à base d'activités », basé sur l'efficience (atteindre les objectifs fixés en consommant peu de ressources). Ce changement de la manière de penser et de faire la Comptabilité de Gestion, met sous tension, les déterminants des modèles de calcul des coûts et les rationalités des responsables des centres de responsabilité (culture de la marge contre culture du résultat d'exploitation). Il suscite des innovations et provoque de la résistance au changement (Lewin (1951)). Quels sont les déterminants d'un modèle de calcul des coûts et Comment influencent-ils la performance de son utilisateur?

Pour répondre à cette question, nous soutenons l'idée de l'existence d'une relation déterministe entre un modèle de calcul des coûts et la performance de son utilisateur, telle que la performance est fonction du degré d'adaptation de la rationalité de l'utilisateur aux facteurs de contingence structurant son modèle de gestion.

Nous voulons développer cette idée, en analysant statistiquement, les données issues des enquêtes exploratoires des cabinets d'audit Deloitte Conseil et SAS en 2006 et en 2012. Cette base de données qui n'intègre pas la totalité des facteurs de contingence (l'âge et la taille des entreprises interrogées), présente un double intérêt. D'une part, les enquêtes ont été effectuées par des consultants guidés davantage par l'action que par la théorie. D'autre part, les personnes interrogées sont des responsables des centres de responsabilité qui, face aux évolutions de leurs activités, résistent plus ou moins au changement de paradigme de gestion qui affecte la performance de leurs modèles de calcul de coûts et de simulation de la valeur. Ces agents sont autonomes et innovent soit par mimétisme, soit par apprentissage organisationnel et vivent les routines comme des risques qu'ils doivent maîtriser pour être performants.

Après avoir présenté l'état de l'art de l'analyse des pratiques de gestion, structuré par les logiques des utilisateurs dans leur choix de modèle de calcul des coûts dans le temps et l'espace, nous confronterons les résultats de cette analyse avec ceux obtenus par Gosselin et Pinet (2002) dans leur étude de l'intensité de l'utilisation du modèle ABC par les entreprises du secteur bancaire français, avec ceux de C. Bensoussan et Callandret (1994) et avec ceux de Mevellec (2000) et de Meyssonier (2001) dans leurs études des freins et des leviers de l'utilisation de ce modèle par les entreprises françaises (I). Le modèle ABC qui caractérise le changement de paradigme de gestion (Comptabilité par activité/Comptabilité par les

ressources) au cours de ces dernières décennies, sera utilisé comme le modèle témoin pour étudier l'influence des routines sur la performance des utilisateurs. Cet état de l'art nous permettra de confirmer ou d'infirmer par l'analyse en composantes principales, la relation déterministe qui pourra exister entre les facteurs de contingence et la performance des utilisateurs des modèles de calcul des coûts, autour des routines liées à la culture du résultat et à la culture de marge (II), avant de conclure.

I- Des «routines» de l'agent au déterminisme du choix du modèle de calcul des coûts

Présentons d'abord l'état de l'art des pratiques de gestion au tour des routines, susceptible de nous éclairer sur la nature de la relation déterministe qui pourrait exister entre un modèle de calcul des coûts et de simulation de la valeur, et les rationalités de ceux qui les utilisent, avant d'illustrer notre propos par les résultats des enquêtes exploratoires.

I-1- Les fondements du déterminisme de la relation entre le modèle de calcul des coûts et la rationalité de son utilisateur

Dans l'analyse des pratiques de gestion, Argyris (1985) a développé le concept de « routines » sous le terme de « routines défensives » pour désigner l'ensemble des freins et des leviers du changement et d'apprentissage organisationnel, liés à la culture des agents (coutumes, habitudes, usages, traditions) impliqués dans un processus de gestion. Ces routines peuvent également être professionnelles, liées aux normes (Nelson et Winter (1982)), et politiques, liées aux jeux de pouvoir (March, Simon (1958), Cyret, March, (1963)).

L'influence des routines sur la performance des organisations, avait été observée dans le cadre de la Direction Par Objectifs (DPO) par Drucker (1954) qui soulignait qu'un modèle de gestion ne pouvait être performant sans la prise en compte de la culture des utilisateurs. Dans ce sens, les routines défensives représentent toutes les actions permettant à un individu de ne pas se retrouver dans une situation embarrassante, mais qui ont pour conséquence non voulue, d'interdire la discussion et la résolution des problèmes. Selon Argyris, l'utilisateur des modèles de calcul de coûts identifie et corrige un écart entre ses objectifs et les résultats observés de son action. Dans cette approche normative, il appelle « boucle d'apprentissage », ce processus allant de l'application du modèle choisi, à l'identification de l'écart négatif (« erreur » ou risque) jusqu'à la correction de cet écart, en distinguant deux types de boucles.

Le premier type est l'« apprentissage en simple boucle » qui renvoie aux situations où l'individu met en œuvre avec succès, l'une des stratégies d'action disponible dans le répertoire existant de la routine, sans modifier sa structure. Le succès est l'expression de l'harmonie entre la « routine professée » ou « modèle normal » au sens de Khun (1983), désignant le modèle admis par la communauté des praticiens et des théoriciens dans un temps et un espace donnés, et la « routine en usage », modèle concret ou réellement utilisé par l'individu.

Le deuxième type est l'« apprentissage en double boucle » qui renvoie aux situations où l'individu met en œuvre sans succès, l'ensemble des stratégies d'action disponibles dans le répertoire existant de la « routine professée » et qui entraîne sa remise en cause radicale, car ce répertoire est en dysharmonie avec la « routine en usage ». L'individu doit chercher dans les répertoires d'autres routines extérieures ou innover pour adapter sa routine en usage défailante. La mise en œuvre du nouveau répertoire peut être source de résistance au changement. L'écart négatif ou significatif (manque à gagner) est donc le moteur de la dynamique de l'évolution de la routine.

Cette dynamique est étudiée par le courant positiviste et évolutionniste (Pentland et Feldman, 2003), qui considère qu'une routine dispose de sa propre dynamique

interne, lui permettant d'évoluer, à travers ses deux dimensions qui interagissent entre elles: la dimension ostensive et la dimension performative. La première est « *la routine en principe* » et correspond plus concrètement à l'idée que l'agent se fait de la règle. Elle relève de la rationalité substantive au sens de Simon (1958), où la règle désigne le mode opératoire du modèle. C'est « l'apprentissage en simple boucle » d'Argyris. La deuxième dimension est « *la routine en pratique* » dans laquelle, l'intervention humaine est isolée et se manifeste par « *une action spécifique réalisée par une personne spécifique à un moment particulier* ». Elle relève de la rationalité procédurale au sens de Simon (1958) qui indique la manière dont la routine est établie. En cas d'échec, la routine est remise en cause en suivant un processus évolutionniste de type Variation-Sélection-Rétention, jusqu'à la modification de sa structure (aspect ostensif). C'est « l'apprentissage en double boucle » d'Argyris dans lequel, le changement résulte de l'élaboration continue du sens en rapport avec la culture qui remodèle les représentations des attitudes souhaitées. Le déterminisme est alors, la théorie selon laquelle, la succession des événements et des phénomènes est due à leur causalité, principe de cause à effet pouvant être décrit par une loi hypothético-déductive, fondant le caractère prédictif de la succession des événements.

Quant au déterminisme culturel qui nous intéresse, il est connu depuis les travaux du courant positiviste du structuralisme (Lévi-Strauss, 1958), Dumézil, 1958) et Giddens, 1987)) qui soutiennent que la structure possède une organisation logique implicite qu'il faut connaître, à travers les valeurs culturelles des individus qui la composent, parce que ces valeurs peuvent être un frein ou un levier de la performance. Dans ce cadre, Giddens (1987) propose deux notions : l'action et la structure. L'action indique la capacité d'un agent à créer une différence dans un procès concret (aspect performatif de la routine), dans le cours des événements. La structure renvoie aux règles ainsi qu'aux ressources engagées de façon récursive (aspect ostensif de la routine).

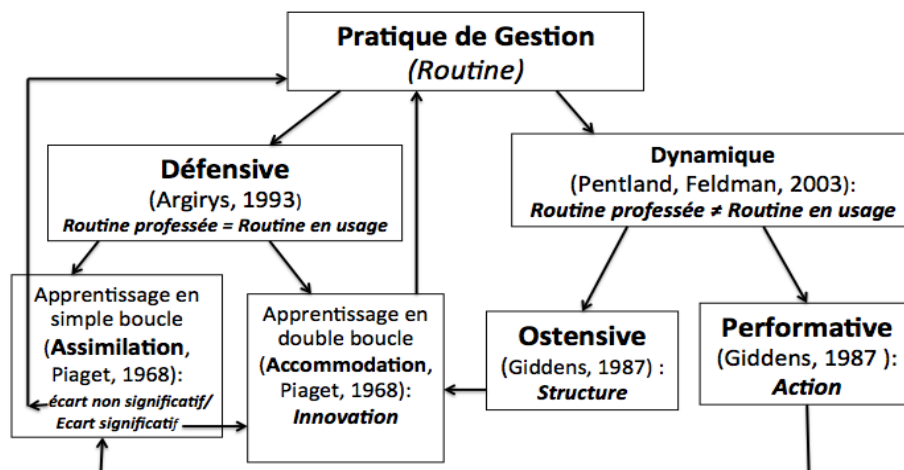
L'action et la structure interagissent ensemble et se renforcent mutuellement pour constituer un système, une « routine » avec son histoire et son individualité qui influencent la performance des utilisateurs des logiques contenues dans le modèle de calcul des coûts. Par conséquent, un modèle de calcul des coûts est un dispositif, née d'une culture organisationnelle. Il donne du sens et structure l'action des agents qui l'utilisent. L'utilisateur ne choisit un modèle que lorsqu'il est en phase avec ses valeurs culturelles.

Or, selon le courant positiviste de la théorie d'agence (Watt et Zimmerman (1978); Magee (1988), Baiman (1990), Hemmer (1996), Rajan (1992), Wagenhofer (1996)), l'agent (responsable du centre de responsabilité) agit par délégation du pouvoir qu'il reçoit de son principal (Directeur Général), tel que ses choix permettent au principal d'évaluer sa performance (Jensen, Meckling (1976)). Le principal, compte tenu de l'objectif de maîtriser les coûts, cherche à mieux opérer les choix de l'agent et de profiter de la meilleure connaissance par ce dernier de l'utilisation optimale des ressources rares allouées, compte tenu du degré de partage des risques liés à l'asymétrie informationnelle.

L'idée de l'autonomie de l'agent rationnel qui en découle, situe le déterminisme culturel dans le cadre plus général de l'épistémologie constructiviste (Piaget (1968)), où cet agent s'adapte à son environnement, à travers un processus d'autorégulation par lequel, il recherche constamment l'équilibre en intégrant les données du milieu à ses structures cognitives par assimilation (aspect performatif de la routine), et en ajustant ces mêmes structures aux exigences du milieu par accommodation (aspect ostensif de la routine), lorsque le processus d'assimilation est défaillant. Ce processus d'autorégulation aboutira à un nouveau palier d'équilibre en intégrant les acquis des connaissances précédentes (schéma n°1). Mais compte tenu de la dynamique des contingences de son organisation, la

rationalité de cet agent dans sa capacité à choisir le modèle de calcul des coûts, est limitée en terme de moyens et d'actions (Simon, 1954).

Schéma n°1: Modèle d'analyse de la dynamique de la routine



I-2- Etat des lieux des modèles de calcul des coûts et de simulation de la valeur utilisés dans les entreprises françaises

En 2012, les cabinets Deloitte Conseil et SAS ont conduit une enquête exploratoire auprès d'un échantillon de 204 entreprises françaises, pour dresser le panorama des modèles de calcul des coûts et de simulation de la valeur, utilisés par les entreprises des différents secteurs d'activité, afin d'apprécier le niveau de satisfaction des responsables des centres de responsabilité et d'identifier les facteurs clés de réussite. Cette enquête suit celle effectuée en 2006 par les mêmes cabinets. La variation des données entre les deux enquêtes, permet d'apprécier l'intensité de l'influence des facteurs de contingence sur les choix des utilisateurs des modèles de calculs de coûts et de simulation de la valeur.

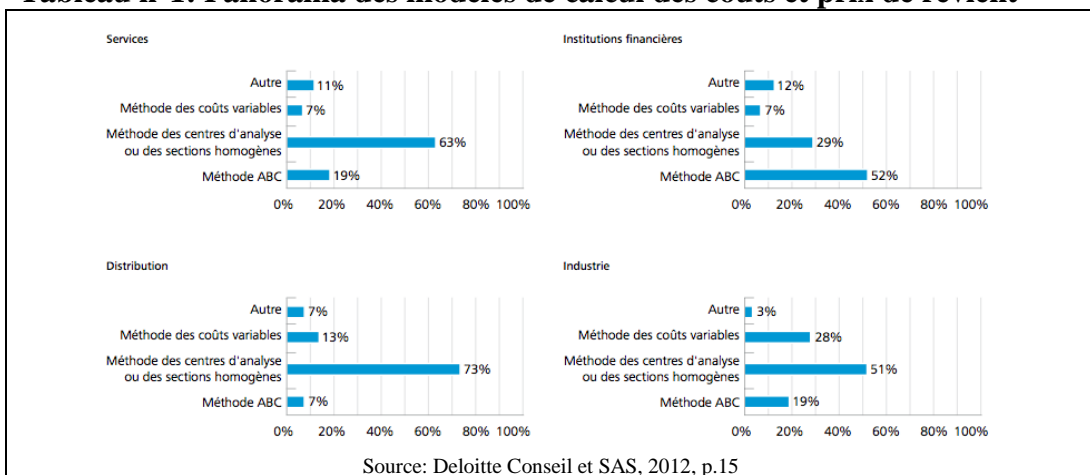
Les entreprises interrogées réalisent un chiffre d'affaires allant de moins de 100 millions d'euros à plus de 1 milliard d'euros. Elles se répartissent par secteur d'activité de la manière suivante: Industrie (39%), Bancassurances/Institutions financières (24%), Services aux entreprises (18%), Distribution (15%) et collectivités locales (4%). Parmi les responsables des centres de responsabilité qui ont participé à l'étude, 57% sont des responsables administratifs et financiers, 17% sont des contrôleurs de gestion, 3% sont des chefs de projet de pilotage des coûts, 3% sont des responsables des systèmes d'information finance et 19% sont d'autres responsables d'organisation.

Sur ces 204 entreprises, 69% déclarent utiliser un modèle de calcul des coûts contre 31% qui déclarent n'utiliser aucun modèle. Parmi les entreprises qui utilisent des modèles: 30,22% sont dans le secteur Bancassurances/Institutions Financières, 27,61% dans l'Industrie, 23,51% sont dans les Services et 18,66% sont dans la Distribution. Pour les enquêteurs, le faible score de la Distribution, s'explique par la « culture de gestion essentiellement axée sur le pilotage par la marge » qui n'inciterait pas les responsables des centres de responsabilité à trop développer des modèles complexes de calcul des coûts. 76% des entreprises utilisateurs de modèles ont déclaré avoir en usage des modèles du coût complet contre 24% des modèles du coût partiel (Tableau n°1).

Le coût complet (Church (1929), Rimailho (1943)) est le modèle professé et en usage le plus utilisé dans les entreprises interrogées. La proportion de ses utilisateurs est supérieure à la moyenne dans les Services (82% du coût complet contre 18% du coût partiel), la Distribution (80% contre 12% du coût partiel), les Bancassurances/Institutions Financières (79% contre 21%) et l'Industrie (79%

contre 21%). Or, la Distribution est reconnue comme le secteur où la rationalité des responsables des centres de responsabilité est dominée par la logique de la marge, l'usage des modèles du coût partiel (modèles professés). La domination du coût complet dans ce secteur (modèle en usage) montre que l'aspect ostensif de la routine de ces agents a pris le dessus sur son aspect performatif.

Tableau n°1: Panorama des modèles de calcul des coûts et prix de revient



Cependant, dans le total des utilisateurs des modèles du coût complet, la méthode des sections homogènes est utilisée par 69% des entreprises contre 31% pour le modèle ABC (Kaplan (1987)). La prédominance de ce modèle confirme le fort enracinement de la culture d'objet de coût dans les choix des utilisateurs (modèle professé égal modèle en usage). C'est le « modèle normal » du Plan Comptable Général depuis 1957 (Lemarchand, Leroy (2000), Zimnovitch (1999), Zimnovitch et Levant (2013)).

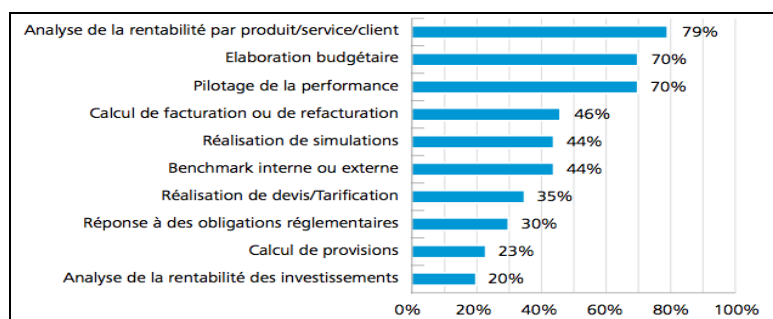
En 2012, le modèle ABC est principalement utilisé dans les Bancassurances /Institutions Financières (53,61%) et dans une moindre mesure dans les Services (19,59%) et dans l'Industrie (19,5%). Il est utilisé marginalement par la Distribution (7,21% seulement). La proportion des entreprises qui utilisent le modèle ABC est passée de 23% en 2006 à 31% en 2012. Il s'agit d'une adaptation volontaire du modèle de calcul des coûts aux contingences de l'organisation par la pratique du benchmarking interne ou externe (44% des cas) et/ou d'une adaptation par la contrainte des normes réglementaires (30%). Elle se justifie par la volonté des agents de rechercher la maîtrise des « coûts cachés » (Savall et Zardet (1987, 2011)) que dissimulent les processus de traitement des charges indirectes dans le modèle professé. L'aspect performatif de la routine tend à prendre progressivement le dessus sur son aspect ostensif.

Quant aux modèles du coût partiel, leur usage est prépondérant dans les Bancassurances/Institutions Financières (26%), l'Industrie (21%) où, la profitabilité des objets de marge repose au moins sur deux critères: une marge et un résultat d'exploitation. Cette approche a été développée sous le nom de *Direct costing*, par Harris (1936) décliné en deux sous modèles: le coût partiel « simple » dont le critère de profitabilité est la marge sur coût variable. Il est pertinent quand les charges variables ou directes sont supérieures aux charges fixes. Ce sous modèle n'est utilisé que par 16% des entreprises interrogées dont 62,22% sont dans l'Industrie, 28,88% dans la Distribution, 4,45% dans les Services et 4,45% dans les Bancassurances/Institutions Financières. Le glissement de l'Industrie vers le modèle du coût variable simple (modèle en usage), montre que l'aspect ostensif de la routine tend à prendre le dessus sur son aspect performatif, dans ce secteur traditionnellement orienté vers le modèle du coût complet (modèle professé).

L'autre sous modèle est le coût partiel « évolué » qui évalue la rentabilité par la marge spécifique. Il est pertinent lorsque la flexibilité de l'activité est faible et que les charges fixes sont plus importantes que les charges variables. Dans l'enquête de Deloitte Conseil et SAS (2012), ce sous modèle ne représente seulement que 8% du total des méthodes utilisés par les entreprises. Il est plus utilisé dans les Bancassurances/Institutions Financières (36,36%), les Services (33,33%), et très faiblement employé dans la Distribution (21,21%) et l'Industrie (9,10%).

L'analyse de la rentabilité des objets, apparaît comme la principale motivation des responsables des centres de responsabilité (79% des déclarations) (Tableau n°2). Elle est suivie par l'élaboration des budgets (70%), le pilotage de la performance (70% en 2012 contre 47% en 2006) et le calcul de la facturation (46%). La rentabilité est devenue un axe stratégique de la création de la valeur. D'où, la forte évolution de l'implication des Directions Générales des entreprises enquêtées dans la gestion stratégique des coûts (47% en 2006 à 70% en 2012).

Tableau n°2 : Raisons des utilisateurs des modèles de calcul des coûts



Source : Deloitte Conseil et SAS, enquête 2012, Idem p.3

Les enquêteurs en concluent que la performance d'un modèle de calcul des coûts est globalement reconnue par les responsables des centres de responsabilité interrogés (92%), quel que soit le secteur d'activité. La non-adoption du modèle ABC ne se justifie plus par la complexité de la mise en œuvre (19 % en 2012 contre 72% en 2006), ni par le manque de rentabilité d'un tel projet (21 % en 2012 contre 61 % en 2006), car l'apprentissage organisationnel a réduit l'intensité des routines défensives par l'effet du benchmarking. Les freins sont liés à la faible priorité de la mise en œuvre d'un tel projet (46%). L'inadaptation du modèle de calcul des coûts à la culture représente 26% des déclarations en moyenne. La culture des responsables des centres de responsabilité est majoritairement dominée par la culture de l'objet de coût (résultat d'exploitation). Elle est en phase avec le modèle du coût complet enraciné dans la culture française.

II- La relativité du déterminisme de la relation entre la logique du modèle de calcul des coûts et la logique de l'utilisateur

L'intensité de l'utilisation des modèles de calcul des coûts est liée aux rationalités des agents qui les choisissent et les utilisent selon la force des facteurs de contingence.

II-1 : L'influence des facteurs de contingence

Dans leur étude sur le choix du modèle de traitement des charges indirectes par les françaises entre, Zimnovitch (1999), Zimnovitch et Levant (2013) ont démontré que ce choix dépendait des contingences socio organisationnelles telles que : les faits politiques, économiques, sociaux. Un tel choix, nécessite que les routines des responsables des centres de responsabilités soient en phase avec:

- **le comportement des charges** suivant les critères de traçabilité et de causalité. La traçabilité indique la technique de reporting ou la manière dont les charges sont affectées aux objets de coûts et aux objets de marge. Elle peut être permanente ou intermittente. L'enquête de Deloitte Conseil et SAS de 2012 met en lumière la complexification des modèles avec l'utilisation de plus de 80 clefs de répartition des charges, mobilisant des temps de traitement supérieurs à 30 jours. 64% des entreprises interrogées ont déclaré faire leur reporting des charges directes entre 1 et 10 jours. Ce taux est plus important dans la Distribution (77%) et dans l'Industrie (69%) où l'activité est très flexible. Il est faible dans les Bancassurances/Institutions Financières (47%), alors que les Services se tiennent dans la moyenne (63%). Ce sont les entreprises à forte traçabilité des charges. 25% des entreprises interrogées ont déclaré avoir une durée moyenne du reporting des charges directes (CD) comprise entre 10 et 30 jours. Cette durée concerne à 45% les Bancassurances/Institutions Financières. Dans les Services, 17% des entreprises ont déclaré un délai de reporting supérieur à 30 jours, à cause de la forte utilisation des outils bureautiques pour collecter et traiter les données, et de la faible flexibilité de l'activité. Ce sont des entreprises à faible traçabilité des charges. Leurs ressources rares sont dominées par les charges indirectes.

Quant à la causalité, elle indique le comportement d'une charge par rapport à sa cause, selon que cette charge a une nature volumique (activité) ou une nature flexible (structurelle). Elle se mesure par la méthode statistique des moindres carrés permet, à travers le coefficient de corrélation linéaire (r), liant la charge (u) au coût total (y) des objets de coûts, de mesurer son comportement. L'enquête de Deloitte Conseil et SAS de 2012 montre que plus de 60,25% des entreprises ont déclaré alimenter leur modèle plus de 1 à 2 fois par an. Ce taux passe à 76% dans les Bancassurances/Institutions financières, à 60% dans les Services et la Distribution et seulement 45% dans l'Industrie. Ce sont des entreprises à faible causalité des charges;

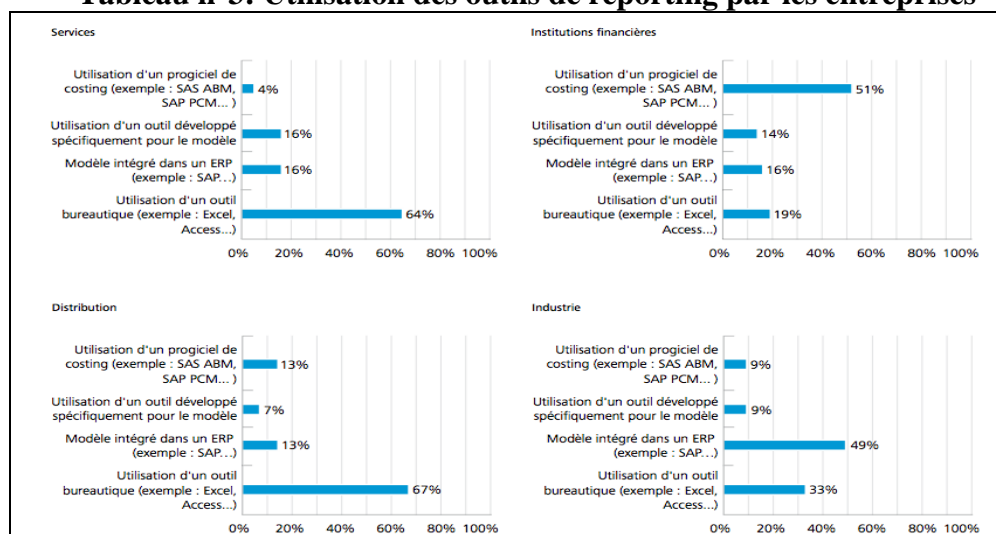
- **la technologie** indique le niveau de technologie mobilisé par les responsables des centres pour traiter les données comptables et calculer la profitabilité des objets de coût ou de marge. Le traitement des clefs de répartition des charges est encore fait manuellement dans 44% des entreprises interrogées. Ce taux est plus élevé dans la Distribution (48%) et les Institutions financières (46%), alors que ce dernier secteur est à haute intensité technologique. Dans l'Industrie, la modélisation des coûts est le plus souvent réalisée directement dans les ERP et les données qui alimentent les clefs de répartition sont collectées via les systèmes d'information de l'entreprise. Le nombre d'entreprises qui utilisent moins de 20 clefs de répartition des charges indirectes, représente plus de 55% de l'ensemble des secteurs d'activité, à cause de l'usage des modèles complexes comme l'ABC et des progiciels de costing qui optimisent le traitement de ces charges.

Dans le secteur Bancassurances/ Institutions Financières 51 % des entreprises utilisent des progiciels de costing, contre seulement 16% qui utilisent des logiciels de bureautique (Acces, Excel) (Tableau n°3). 49% des entreprises du secteur de l'Industrie ont déclaré avoir intégré les fonctions de traitement des coûts à leur ERP, mais 33% des entreprises recourent encore aux outils classiques de bureautique (tableurs comme Excel), alors que seulement 19% d'entre elles utilisent la méthode ABC. La Distribution et les Services utilisent majoritairement des tableurs et des bases de données bureautiques respectivement à 67 % et 64 %. Ce sont des secteurs à faible intensité technologique dans le domaine de l'ingénierie des coûts;

- **la flexibilité de l'activité** indique le comportement de l'activité dans l'environnement qui peut être flexible ou stable. Gosselin et Pinet (2002) ont constaté que, dix ans après la mise en place du modèle ABC dans les entreprises françaises, ce sont les structures organiques (ayant des budgets flexibles (Mentha, Eynde (1958) qui enregistrent plus de succès que les entreprises mécanistes

(n'ayant pas de budgets flexibles). Bensoussan et Callandret (1994) avaient déjà constaté cette tendance dans le secteur bancaire français où, la part des charges indirectes est passée de 50 à plus de 70% du total des charges en dix ans. Dans ces conditions, le modèle ABC s'imposait dans ces entreprises comme le souligne Godowski (2003) pour qui: « les charges indirectes étant (devenues) prépondérantes par rapport aux charges directes, leur affectation ne peut plus reposer sur les unités d'œuvre utilisées lorsque les charges directes étaient supérieures aux charges indirectes. Les approches par activités constituent à ce titre, une opportunité de changement, permettant de pallier les limites des systèmes canoniques de coûts».

Tableau n°3: Utilisation des outils de reporting par les entreprises



Source : Deloitte Conseil et SAS, enquête 2012, idem

Cette idée est confirmée par l'enquête de Deloitte Conseil et SAS de 2012 qui montre que: « l'utilisation de la méthode ABC est toutefois prépondérante dans le secteur Bancassurances (1 modèle sur 2), ce secteur, dont la structure des coûts est largement dominée par les charges indirectes, s'appuie logiquement sur les modèles de répartition les plus sophistiqués (calcul des coûts par les inducteurs)». Or, 48% des entreprises de ce secteur n'ont toujours pas adopté ce nouveau modèle de calcul des coûts. Il tend à améliorer la dimension performative de la routine (modèle du coût complet) sans changer sa structure.

II-2- L'analyse des données en composantes principales

Les résultats ci-dessus sont confirmés par l'analyse en composantes principales (ACP), effectuée sur les moyennes des données issues des enquêtes de Deloitte et SAS présentées dans le Tableau n°4.

Tableau n°4 : Synthèse des données

Facteurs	Services	Bancassurances/Institutions Financières	Distribution	Industrie
Modèle Coût Variable	7	7	13	28
Modèle Sections Homogènes	63	29	73	57
Modèle ABC	19	52	7	19
Modèle Coût Partiel évolué	11	12	7	19
Progiciels de Costing	4	51	13	9
ERP Intégré	16	16	13	49
Logiciels Bureautiques	64	19	67	33
Reporting Charges directes<10j	63	47	77	69
Reporting Charges directes>30j	17	8	0	7
Clefs Répartition <20	64	16	67	55
Clefs Répartition >80	4	46	7	14
Répartition Charges Indirectes 1 à 2 fois par an	24	76	60	45

Source : D'après Deloitte et SAS 2012

L'étude de la matrice des corrélations entre la fréquence du reporting des charges et nombre des clefs de répartition des charges indirectes et les modèles de calcul des coûts (Tableau n°5, réalisée à partir des données du Tableau n°4), montre que le modèle du coût variable est moyennement corrélé avec une fréquence du reporting des charges directes inférieures à 10 jours ($r = 0,48$).

Tableau n°5: Matrice des corrélations

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	1	0,24	-0,37	-0,96	-0,40	0,93	-0,20	0,48	-0,33	0,28	-0,25	-0,12
2	0,24	1	-0,99	-0,47	-0,89	-0,00	0,90	0,94	-0,19	0,98	-0,96	-0,57
3	-0,37	-0,99	1	0,58	0,90	-0,12	-0,83	-0,97	0,24	-0,98	0,95	0,55
4	-0,96	-0,47	0,58	1	0,52	-0,81	-0,03	-0,70	0,46	-0,47	0,43	0,15
5	-0,40	-0,89	0,90	0,52	1	-0,29	-0,74	-0,80	-0,17	-0,96	0,97	0,85
6	0,93	-0,00	-0,12	-0,81	-0,29	1	-0,40	0,19	-0,03	0,08	-0,09	-0,21
7	-0,20	0,90	-0,83	-0,03	-0,74	-0,40	1	0,72	0,01	0,88	-0,87	-0,57
8	0,48	0,94	-0,97	-0,70	-0,80	0,19	0,72	1	-0,44	0,90	-0,85	-0,37
9	-0,33	-0,19	0,24	0,46	-0,17	-0,03	0,01	-0,44	1	-0,03	-0,08	-0,67
10	0,28	0,98	-0,98	-0,47	-0,96	0,88	0,88	0,90	-0,03	1	-0,99	0,71
11	-0,25	-0,96	0,95	0,43	0,97	-0,09	-0,87	-0,85	-0,08	-0,99	1	0,78
12	-0,12	-0,57	0,55	0,15	0,85	-0,21	-0,57	-0,37	-0,67	-0,71	0,78	1

Légende: 1= Modèle Coût Variable ; 2= Modèle Sections Homogènes ; 3 = Modèle ABC ; 4= Modèle Coût Partiel Evolué ; 5= Progiciels de Costing ; 6= ERP Intégré ; 7= Logiciels Bureautiques ; 8 = Reporting de charges directes<10j ; 9 = Reporting des charges directes>30j ; 10= Clefs Répartition <20 ; 11= Clefs Répartition >80 ; 12 = Répartition Charges Indirectes 1à 2fois par an.

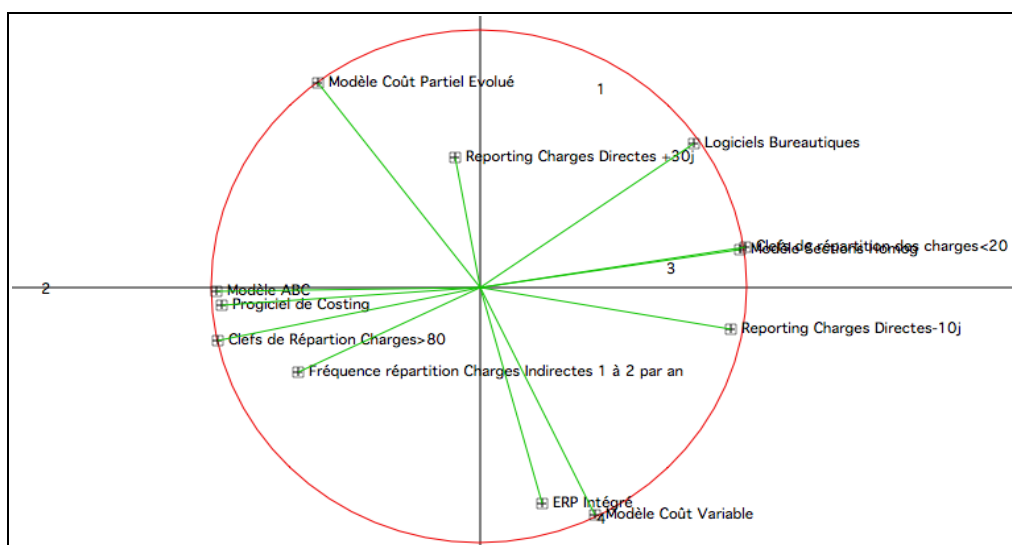
Il est très faiblement lié avec l'utilisation du nombre de clefs de répartition des charges indirectes ($r = 0,28$). Le modèle des sections homogènes est très fortement corrélé avec une fréquence du reporting des charges directes inférieures à 10 jours ($r = 0,94$) et avec l'utilisation du nombre de clefs de répartition des charges indirectes inférieures à 20 ($r = 0,98$). Le modèle ABC est fortement corrélé avec l'utilisation de plus de 80 clefs de répartition des charges indirectes ($r = 0,95$) et la fréquence des charges indirectes de 1 à 2 fois par an ($r = 0,55$). Les modèles des sections homogènes et ABC ont la même structure composée de charges directes (forte traçabilité) et de charges indirectes (faible causalité). Le remplacement du premier par le deuxième est motivé par l'aspect performatif du modèle. Les modèles des coûts partiels évolués sont moyennement corrélés avec le reporting des charges directes supérieur à 30 jours ($r = 0,46$) et avec l'utilisation de plus de 80 clefs de répartition des charges indirectes ($r = 0,43$). Ce sont des modèles fondés sur la flexibilité de l'activité.

Le graphique n°1 qui représente les individus et les facteurs principaux, montre que, plus un individu s'éloigne du centre, plus il est significatif par rapport au phénomène étudié. L'axe horizontal du graphique, oppose les secteurs à forte intensité technologique et à forte flexibilité dans lesquels, les entreprises des secteurs utilisent plus des progiciels de costing (Bancassurances/Institutions Financières (2) avec l'ABM et des ERP (Industrie (4)), aux secteurs à faible intensité technologique dans lesquels, les entreprises utilisent plus des logiciels de bureautique pour traiter les données et calculer les coûts (Services (1) et Distribution (3)).

Les coordonnées des facteurs principaux sur les axes principaux (Tableau n°6), montrent que le facteur (F1) est dominé par les Services qui utilisent davantage les modèles des coûts partiels évolués, représente 61% de l'information. Le facteur 2 (F2) est dominé par les Bancassurances/Institutions Financières (F2) qui utilisent plus la méthode ABC. Il représente 24% de l'information. Le Facteur 3 (F3) dominé par la Distribution (F3) qui utilise plus le modèle des sections homogènes, représente 14,6% de l'information. Le facteur 4 (F4) dominé par l'Industrie (F4) qui utilise davantage le coût variable, n'est pas représentatif (0% de l'information). Les facteurs 1 et 2 représentent à eux deux 85% de l'information. Cela signifie que les secteurs Services (coûts partiels évolués) et Bancassurances (modèle ABC) sont

représentatifs du phénomène étudié : la relation déterministe entre la logique du modèle de calcul des coûts et la logique de l'utilisateur est forte.

Graphique n°1: Représentation graphique des données



Légende: 1 = Coût Partiel Evolué (Services) ; 2 = ABC (Institutions financières); 3 = Sections Homogènes (Distribution) ; 4 = Coût Variable (Industrie).

Données doublées: Clefs de répartition des charges < 20 ; Modèle des Sections Homogènes

Cet axe horizontal oppose également les entreprises dont les activités consomment davantage des ressources rares à forte traçabilité et à faible causalité (Distribution (3) et Services (1)) et qui font le reporting des charges directes en de moins de 10 jours, aux entreprises des secteurs dont les activités consomment davantage des ressources rares à forte traçabilité et à faible causalité (Bancassurances/Institutions Financières (2) et Industrie (4)) et qui ont une fréquence de reporting des charges de plus de 30 jours.

Tableau n°6: Les coordonnées des individus

	F1	F2	F3	F4
Pourcentage	61,0%	24,4%	14,6%	0,0%
Cumul	61,0%	85,4%	100%	<<<<<<

Le modèle ABC est fortement corrélé avec les progiciels de costing ($r = 0,90$) et avec les clefs de répartition supérieures à 80 ($r = 0,95$). Ce modèle évolue inversement proportionnel au modèle de sections homogènes ($r = -0,99$) ; alors que les utilisateurs de ces deux modèles ont une même culture fondée sur l'objet de coût, avec pour critère de profitabilité, le résultat d'exploitation. Le modèle en usage est en conflit avec le modèle professé. Ce conflit se résout par la dimension performative de la routine. Le modèle des sections homogènes est fortement corrélé avec les logiciels bureautiques ($r = 0,90$) principalement utilisés dans la Distribution avec une fréquence de reporting des charges directes inférieure à 20 jours ($r = 0,94$) ; alors que dans ce secteur, les utilisateurs ont traditionnellement plus la logique de la marge que celle du résultat d'exploitation. Le conflit entre le modèle en usage et le modèle professé se résout par la mise en cause de la structure de la routine (aspect ostensif).

Le modèle du coût variable, est quant à lui, fortement corrélé avec les ERP intégrés ($r = 0,93$) qui sont utilisés majoritairement par les entreprises du secteur Industriel, où les utilisateurs ont traditionnellement plus une logique du résultat d'exploitation que de la marge. Il évolue inversement proportionnel aux modèles du coût partiel évolué ($r = -0,96$), utilisés davantage dans les Services, où les utilisateurs ont

davantage une logique du résultat d'exploitation. Le conflit entre le modèle en usage et le modèle professé se résout par la mise en cause de la structure de la routine (aspect ostensif).

L'axe vertical oppose quant à lui, les secteurs selon le modèle de calcul des coûts privilégié par les responsables des centres de responsabilité des entreprises interrogées. D'une part, le modèle ABC (1), utilisé davantage dans les Bancassurances/Institutions Financières et le modèle du coût variable (1) plus utilisé dans l'Industrie. L'aspect performatif domine l'aspect ostensif du modèle fondé sur l'activité, dans l'adaptation au changement organisationnel. D'autre part, le modèle des sections homogènes (3) utilisé dans la Distribution et le modèle des coûts partiels évolué (1) utilisés dans les Services. L'aspect ostensif de la routine domine l'aspect performatif du modèle fondé sur les ressources. La position extrême du secteur Bancassurance/Institutions Financières (2) sur le graphique confirme, la forte capacité d'innovation des entreprises qui l'utilisent davantage et qui ont plus de 80 clefs de répartition des charges et une fréquence de reporting des charges indirectes de 1 à 2 fois par an.

Ainsi, l'intensité technologique, l'environnement (flexibilité de l'activité) et le comportement des charges (causalité) ont une forte influence sur le choix du modèle de calcul des coûts. Le choix du modèle de calcul des coûts et de simulation de la valeur dépend de l'intensité des routines. L'effet culture est lié à l'autonomie des responsables des centres de responsabilité qui autorégulent leurs modèles de calcul des coûts et de simulation de la valeur de manière plus performative qu'ostensive. Il est amplifié par la forte implication des Directions Générales des entreprises enquêtées qui déplacent progressivement le centre d'intérêt de l'analyse de la valeur de la gestion opérationnelle des coûts (centres de responsabilité) vers la gestion stratégique des coûts (Directions Générales) pour mieux maîtriser les coûts liés à l'asymétrie informationnelle entre les agents.

Conclusion

Cet article avait pour objet, l'étude de la relation déterministe qui pouvait exister entre les facteurs de contingence et la performance du modèle de calcul des coûts, autour des routines. L'analyse des données montre que les modèles de calcul des coûts et de simulation de la valeur utilisés par les entreprises françaises entre 2006 et 2012, sont davantage fondés sur la culture d'objet de coûts structurant le coût complet par les sections homogènes. Ce modèle est historiquement le plus enraciné dans la culture française. Son évolution vers le modèle ABC traduit l'influence relative des routines défensives sur le choix du modèle de calcul de coûts par les utilisateurs qui, sous l'influence des risques liés à l'asymétrie informationnelle, adaptent les modèles plus par l'aspect performatif qu'ostensif de la norme comptable.

Cela permet de comprendre l'intérêt croissant des dirigeants pour répondre aux objectifs à la fois d'efficacité et d'efficience, mettant sous tension les logiques des modèles de calcul des coûts et celles des responsables des centres de responsabilité qui, remettent relativement en cause leur modèle en usage. L'adaptation du modèle de calcul des coûts à la rationalité des utilisateurs, dépend du degré de flexibilité de l'activité, du comportement des ressources rares consommées par l'activité et de l'intensité technologique qu'ils mobilisent.

D'où la relativité de la relation déterministe entre les facteurs de contingence et les logiques des utilisateurs des modèles de calcul des coûts et de simulation de la valeur. Toutefois, ces résultats restent à confirmer par une enquête exhaustive qui tiendra compte de l'ensemble des facteurs de contingence: taille, environnement, technologie, âge et culture des entreprises.

Bibliographie

- BAIMAN S. (1990): « Agency theory in managerial accounting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15(4).
- BOURGUIGNON A., MALLERET V., et NORREKLIT H. (2002), « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial Activités Internationales, pp. 7-32 et 56-59
- COLASSE B. (1995) : « A quoi sert la recherche comptable ? Des fonctions de chercheur en comptabilité », *Revue Française de Comptabilité*, numéro 264, Février, pp. 67-74.
- DAVID A. (1998): «Outils de gestion et dynamique du changement», *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre 1998
- ARGYRIS C. (1985): *Strategy, Change, and Defensive Routines*, Harvard University, 1985
- CHURCH A.H. (1929): *Manufacturing Costs and Accounts*, 5, 205ff; R. H. Montgomery, Auditing (Revision by W. J. Graham), 116-119; T. H. Sanders, *Industrial Accounting*, 144, 145
- CYRET, R.M. et MARCH, J.G. (1963): *A behavioral theory of the firm*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ
- DUMÉZIL G. (1958) : *L'Idéologie tripartite des Indo-Européens*, Paris, Latomus.
- DRUCKER P. (1954): *The Practice of Management*, New York, Harper and Brothers.
- FELDMAN M.S., PENTLAND B.T. (2003). Reconceptualizing Organizational Routines as a Source of Flexibility and Change, *Administrative Science Quarterly*, 48(1): 94-118.
- GIDDENS, A. (1987): *La constitution de la société: éléments de la théorie de la structuration*. PUF
- HARRIS J.N. (1936): « What did we earn last month? » *N.A.C.A. Bulletin*, vol. XVII, n° 10, January 15, p. 501-527.
- GANTT H.L.(1915): The Relation between Production and Costs, *American Machinist*, June 17, 1915, vol. n°24, p.1055-56 et 1061-62
- GIGNON-MARCONNET I. (2003) : « Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions des professionnels avec la littérature », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2003, vol. 9, n° 1, p. 53-78.
- GOSSELIN M., PINET (2002): « Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activité : état de la situation actuelle et perspectives », *Comptabilité, Contrôle Audit*, tome 8, volume n°2, p.127-146
- JENSEN M., MECKLING W. (1976): "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure" *Journal Financial Economics* vol. 3, October, p.305-360.
- HEMMER T. (1996) : Allocations of sunk capacity costs and joint costs in a linear principal-agent model, *The Accounting review*, vol. 71, No.3.
- LAUZEL P., TELLER R. (1994) : *Contrôle de gestion*, Ed. Sirey, 7e. Ed, Paris 1994
- LAWRENCE, P. R., & LORSCH, J. W. (1967): *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*, Boston: Harvard Business School Press
- LEMARCHAND Y, FLEROY (2000) : « L'introduction de la Comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion », *Finance Contrôle Stratégie – Vol.3, n° 4, décembre 2000, p. 83 – 111*

- LÉVI-STRAUSS C. (1958) : *Anthropologie structurale*, Paris, Plon, 1973.
- KHUN T. (1983): *La structure des révolutions scientifiques*, Editions Champs Flammarion.
- LEWIN K. (1951) : *Field Theory in Social Science*, New York, Harper et Row, 1951
- MENTHA G., EYNDE A.V. (1958) : «Budgets flexibles et variables», *Chefs*, n° 7 juillet, 11 p.
- MEYSSONNIER F. (2001) : « Le Target Costing : un état de l'art », *Finance-Contrôle-Stratégie*, 2001, vol. 4, n° 4, p. 113-138.
- MINTZBERG H. (1979): *Structure et dynamique des organisations*, Éditions d'Organisation
- MOISDON J.C. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Paris, Editions Seli Arslan
- MAGGEE R.P. (1988) : Variable cost allocation in a principal/agent setting », *The Accounting Review*, vol. 63, No.1, pp.42-54.
- MARCH J.G., SIMON H.A. (1958): *Organizations*. New York: Wiley.
- MEVELLEC P. (2000): « Lecture duale des systèmes de coûts : bilan d'étape d'une démarche de recherche-formation-action », *Comptabilité Contrôle Audit*, T6, Vol1, mars 2000, p-p. 27-46
- PIAGET J. (1968): *Le structuralisme*, Que sais-je ? n° 1311, PUF, 1968,
- RAJAN M.V. (1992) : « Cost allocation in multiagent settings », *The Accounting Review*, vol. 67(3), pp527-545.
- RIMAILHO E. (1943) : *Organisation à la française*, Ed. Delmas, Paris 1943
- RIMAILHO E. (1947) : *A chacun sa part*, Ed. Delmas, Paris 1947.
- SHIEFER A., VISHNY R.W., MORCK R. (1989) : « Alternative mechanisms for corporate control », *American Economic Review*, 79, n°4,1989.
- STERLING R. (1990) : «Positive Accounting Theory: an Assessment», *Abacus*, September.
- Tremblay D., Cormier D. et Magnan M. (1994), *Théories et modèles comptables, développement et perspectives*, 2e éd., Presses de l'Université du Québec.
- SAVALL H. D., ZARDET D. (1987) : *Maîtriser les coûts et les performances cachés*, Ed. Economica, 2000
- NELSON R.R., WINTER S.G. (1982): *An evolutionary theory of economic change*. H.B. Press.
- SAVALL, H. et ZARDET, V. (2011), «Evolution des outils de contrôle et des critères de performance, face aux défis de changement stratégique des entreprises », 22ème Congrès de l'AFC, France [halshs-00584652-version 1].
- WATT L.R., J.L.ZIMMERMAN (1978): « Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards », *The Accounting Review*, vol 53, n°1, jan. 1978, p.p.112-134
- ZIMNOVITCH H. (1999): « Etat et calcul des coûts par les entreprises françaises. L'exemple de Pechiney : 1936-1945 », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 1999/1 Tome 5, p. 5-27. DOI : 10.3917/cca.051.0005
- ZIMNOVITCH H. et LEVANT Y.(2013): « L'imputation des charges indirectes en France de 1914 aux années 1950 : l'évolution vers la simplicité », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 1999/1 Tome 19/2, p. 13-39.

Sites Internet au 01 juillet 2013 :

Deloitte-SAS (2013) : Les modèles de répartition des coûts dans les entreprises en France - mesurer et accroître la performance, avril 2012) est disponible à l'adresse : http://www.sas.com/offices/europe/france/pdf/SAS-DELOITTE_Etude-Couts-en...

SAS : Dossier spécial Activity-Based Management: Plus des deux tiers des entreprises françaises recourent à des modèles de répartition des coûts, <http://business-analytics-info.fr/>

DOGOWSKI C. (2003): « La dynamique d'assimilation des approches par activités dans le domaine bancaire » http://cermat.iae.univ-tours.fr/IMG/pdf/CAHIER_2003-107_GODOWSKI.pdf.