



HAL
open science

Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France

Henri Zimnovitch

► **To cite this version:**

Henri Zimnovitch. Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France. Gestion et management. Université de Poitiers, 1997. Français. NNT : . tel-00864379

HAL Id: tel-00864379

<https://theses.hal.science/tel-00864379>

Submitted on 21 Sep 2013

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.

UNIVERSITE DE POITIERS
INSTITUT D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

**LES CALCULS DU PRIX DE REVIENT
DANS
LA SECONDE INDUSTRIALISATION
EN FRANCE**

THESE

présentée et soutenue publiquement

en vue de l'obtention du

DOCTORAT ES SCIENCES DE GESTION

par

Henri ZIMNOVITCH

Directeur de recherche : M. le Professeur Jean-Louis MALO

JURY

H. BOUQUIN, Rapporteur, Professeur à l'Université de Paris Dauphine

B. COLASSE, Professeur à l'Université de Paris Dauphine

P. FRIDENSON, directeur d'études, EHESS

Y. LEMARCHAND, Rapporteur, Professeur à l'Université de Brest

J-L MALO, Professeur à l'Université de Poitiers

M. NIKITIN, Maître de conférences à l'Université de Tours

12 janvier 1997

« M. Achille installa son petit-fils dans son bureau particulier, antre obscur, encombré de registres centenaires, et lui confia des “prix de revient” à vérifier. Dans ces calculs, rites les plus cachés de la magie industrielle, un profane n’aurait vu que des problèmes vulgaires ; les initiés savaient la part de l’inspiration poétique. Seul le génie des Quesnay dictait à M. Achille, dans une sorte de délire sacré, la décision soudaine d’oublier ses frais généraux pour enlever une adjudication convoitée par son concurrent, de majorer son prix de tissage jusqu’à la folie pour fuir la faveur dangereuse des “exotiques”. »

André Maurois. *Bernard Quesnay*.

A mon père

Par son exemple, André Comte-Sponville inspira ce travail. Je lui témoigne ma gratitude, ce « second plaisir, qui, écrit-il, en prolonge un premier : comme un écho de joie à la joie éprouvée, comme un bonheur en plus pour un plus de bonheur ».

Mes remerciements à mon directeur de recherche, le professeur Malo, à qui je dois les orientations décisives de cette thèse ; à Marc Nikitin qui me communiqua son intérêt pour l'histoire de la comptabilité, guida mes lectures, me prodigua conseils et dont l'écoute intelligente me fut si précieuse. Pour Yannick Lemarchand le terme juste qui traduit ma reconnaissance, est « le Maître ».

Les différentes personnes interrogées au cours de cette thèse ont toutes témoigné d'une infinie bienveillance. Je songe avec une émotion particulière à Octave Gélihier, Paul Berliet et M. Josselin de chez Pechiney.

M. Robinet, archiviste au G.I.E. de Saint-Gobain-Pont-à-Mousson, fit preuve à mon égard d'une gentillesse et d'une compétence qui valurent initiation à l'historien improvisé que je demeure. Seule l'extrême diligence de M. Nougaret, directeur des archives du Crédit Lyonnais, me permit d'exploiter cette source. Mme Carrière, documentaliste de la Fondation de l'automobile Marius Berliet, facilita tant mon travail sur ce fonds, je n'en serai jamais quitte.

Et combien d'autres, qui me sont anonymes, devrais-je encore saluer ? Au moins un dernier mot, pour souligner la qualité de l'assistance fournie par les conservateurs de la Bibliothèque Nationale.

SOMMAIRE

Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France

Introduction

PREMIERE PARTIE : LES « NAPPES DISCURSIVES »

Titre premier : Le prix de revient hétéronome : 1880-1950

Chapitre premier : Le prix de revient comptable. *Un discours hégémonique (1880-1930)*

Chapitre II : Le prix de revient uniforme. *Une approche technocratique (1930-1950)*

Titre II : Le prix de revient de management : 1950-1960

Chapitre premier : Le prix de revient standard. *Mission productivité*

Chapitre II : Le direct costing. *Enquête sur l'histoire d'un concept intraduisible*

DEUXIEME PARTIE : QUATRE ETUDES D'ENTREPRISES

Titre premier : Saint-Gobain et Pechiney. Tradition et innovation

Chapitre premier : Saint-Gobain. *La marche vers les coûts standard et le direct costing*

Chapitre II : Pechiney. *L'intelligence et la coquetterie*

Titre II : Berliet et Renault. Fers de lance du taylorisme en France

Chapitre premier : Berliet. *Le manager empêché*

Chapitre II : Renault. *Il y a loin de la coupe aux lèvres*

Conclusion

AVANT-PROPOS

Pourquoi cet avant-propos ? Dans une réflexion fameuse sur la connaissance historique, Henri-Irénée Marrou écrit : « L'honnêteté scientifique me paraît exiger que l'historien, par un effort de prise de conscience, définisse l'orientation de sa pensée, explicite ses postulats (dans la mesure où la chose est possible) ; qu'il se montre en action et nous fasse assister à la genèse de son œuvre : pourquoi et comment il a choisi et délimité son sujet ; ce qu'il y cherchait, ce qu'il y a trouvé »¹. Mais l'introduction n'est-elle pas faite pour cela ? Certes, et je m'y efforcerai mais, pour répondre au souci d'honnêteté scientifique dont parle Marrou, il m'apparaît nécessaire de mentionner l'expérience qu'il m'a été donné d'avoir en matière de calcul du prix de revient, elle peut éclairer le lecteur sur les développements de cette thèse.

Durant une vingtaine d'années de vie d'entreprise, avant de réaliser ce travail, les prix de revient m'aidèrent à prendre des décisions. Souvent, insatisfait des éléments fournis par le service comptable, je calculais mon propre prix de revient². Mauvaise volonté de la part des comptables ou incapacité de ma part à formuler clairement mes besoins, j'en suis encore à me le demander.

Souvent je me suis vu refusé tel marché au profit d'un concurrent mieux placé dont, parfois, le prix m'étant connu, me laissait perplexe. A chaque opportunité, rare, d'en discuter avec mon confrère je m'apercevais que, la plupart du temps, l'énigme résidait dans la manière dont chacun de nous calculait son prix de revient et notamment du fait d'une répartition différente de nos frais généraux. J'ai cru y apporter remède en faisant réaliser une étude, sur le plan syndical, par un cabinet, la Cegos, pour fournir aux différents membres de la profession — une trentaine de PME employant entre 50 et 200 personnes — une méthode uniforme de calcul. Le travail fut achevé en 1982. Aucune entreprise ne l'appliqua jamais sérieusement, trouvant l'effort trop important. Sa seule utilité se révéla quand il fallut négocier avec le quai Branly un déblocage des prix de nos produits. Je crois que mes confrères ne m'en tinrent pas rigueur outre mesure, soit qu'ils aient perçu l'intérêt d'un calcul du prix de revient qui « présentait » bien dans les rapports avec le contrôle des prix, ou, plus sûrement, qu'ils aient témoigné de l'indulgence à l'égard de celui d'entre eux qui avait suivi des études supérieures de commerce.

Je n'irai pas plus loin dans l'autobiographie, espérant néanmoins être parvenu à faire entrevoir au lecteur les préjugés qui furent les miens en entamant cette recherche. « A ne

¹ H.I. MARROU. *De la connaissance historique*. Paris : Seuil, 1975, p. 231.

² Je sais bien que certains prescrivent d'user du terme coût de revient et proscrivent celui de prix de revient. « Quelque diversité d'herbes qu'il y ait, disait Montaigne, tout s'enveloppe sous le nom de salade ».

pas s'avouer la volonté qui l'anime de régler ses comptes ou de redresser des torts, l'historien court le risque d'accepter trop vite, sans les construire assez soigneusement, des faits auxquels il accordera une importance excessive. Comme toute chance, la connaissance intime par engagement personnel est aussi un risque. Elle permet à l'historien d'aller plus vite et plus loin dans la compréhension de son sujet, mais elle peut aussi étouffer sa lucidité sous le bouillonnement des affects. »¹

Ai-je su éviter les pièges d'une subjectivité très sollicitée ? La seule chose que je puis assurer c'est que je m'y suis efforcé. Peut-on à jamais y échapper ? « Quelle connaissance, interroge Michel Foucault, est à la fois assez bien et assez mal connue pour n'être connue qu'une seule fois, d'une seule manière, et selon un seul type d'appréhension ? Quelle est la figure de science, aussi cohérente et resserrée qu'elle soit, qui ne laisse graviter autour d'elle des formes plus ou moins obscures de conscience pratique, mythologique ou morale ? »²

Ces précautions prises, ces limites rappelées à ce qui n'est qu'une thèse, ne m'empêcheront pas de la défendre avec sincérité et conviction car, comme l'écrit Luc Ferry : « le relativiste, dénonce la transcendance, affirme le poids de l'histoire, des déterminations inconscientes par les divers contextes auxquels il prétend nous donner accès ; mais dans son for intérieur, il est, comme tout un chacun, convaincu de la vérité de ses découvertes et de ses affirmations en lesquelles il voit non des symptômes illusoire et mensongers, mais des assertions rigoureuses, tout à fait indépendantes de son propre inconscient. »³

¹ Antoine PROST. *Douze leçons sur l'histoire*. Paris : Points, 1996, p. 95.

² Michel FOUCAULT. *Histoire de la folie à l'âge classique*. Paris : Gallimard, 1993, p. 181.

³ Luc FERRY. *L'homme-Dieu ou le Sens de la vie*. Paris : Grasset, p. 232.

L'historien ne va pas en rôdant au hasard à travers le passé, comme un chiffonnier en quête de trouvailles, mais part avec, en tête, un dessein précis, un problème à résoudre, une hypothèse de travail à vérifier.

Lucien FEBVRE. *Combats pour l'histoire*. Paris : Armand Colin, 1992, p. 8.

INTRODUCTION

Les images de la signature d'armistice par les Japonais, à bord du cuirassé Missouri, en 1945, imprègnent la mémoire collective de notre second vingtième siècle. En 1950, l'archipel nippon renvoie l'image du faux nez d'un protectorat américain. Trente ans plus tard, sa suprématie économique achève d'ébranler des Etats-Unis déjà choqués par leurs revers militaires au Viêt-nam et la crise politique du Watergate.

Mitan des années 1980, des universitaires s'interrogent outre-Atlantique sur les raisons du déclin de leur industrie. Ils débusquent une « face cachée de l'usine »¹ que les outils classiques dérobent au regard des meilleurs managers, formés qu'ils sont au management par les chiffres. La comptabilité de gestion est soupçonnée, dénoncée, comme élément corrompteur, insensible aux facteurs qui décident désormais du succès des entreprises² : la motivation de son personnel et sa qualification, la qualité de ses produits, sa capacité d'innovation, le juste-à-temps,... Pis, les fondations sur lesquels s'établissent les calculs, induiraient le décideur à prendre des décisions contraires au bon sens économique. La déformation que ce modèle comptable ferait subir au réel altérerait le jugement au point de sacrifier la pérennité d'une entreprise sur l'autel de profits immédiats.

« Quand on ne sait plus où aller, il est bon de se demander d'où l'on vient » veut le dicton africain. C'est ce retour aux racines de la comptabilité de gestion qu'entreprennent Johnson, l'historien, et Kaplan, le comptable, dans leur ouvrage de 1987, *Relevance Lost*. Ils y soutiennent comme thèse que les concepts qui sous-tendent les méthodes de calcul des coûts utilisées par les entreprises, enseignées dans les *business school*, dans les années 1980, sont demeurés identiques à ce qu'ils étaient au lendemain de la Première

¹ Jeffrey G. MILLER, Thomas E. VOLLMANN. "La face cachée de l'usine". *Harvard-L'expansion*, hiver 1986-87, p. 79-86. Initialement paru dans le numéro de septembre/octobre 1985 de la *Harvard Business Review*.

² Robert S. KAPLAN. "Yesterday's accounting undermines production". *Harvard Business Review*, juillet/août 1984, p. 95-101.

Guerre mondiale, en un temps où taylorisme et fordisme triomphaient, où le salaire de l'ouvrier, la main-d'œuvre directe, prévalait dans le prix de revient.

Iconoclaste à sa publication, l'idée d'une comptabilité de gestion ayant perdu sa pertinence — à mesure que l'environnement qui l'avait forgée se transformait — est devenue vulgate. La France ne manqua pas de relais au credo d'une « crise de la comptabilité analytique »¹, héritage d'une culture industrielle dépassée.

Sans retrancher quelque mérite au travail historique de Johnson et Kaplan, ces derniers purent se nourrir des recherches d'historiens d'entreprise, Alfred Chandler, bien sûr, mais également au sein d'une forte tradition anglo-saxonne en matière d'histoire de la comptabilité.

Littleton y fait figure de précurseur avec son ouvrage paru en 1933. S'il ne se limite pas à la seule comptabilité des coûts et s'arrête au seuil du XX^e siècle, il ne manque pas de lever un coin du voile sur le sujet qui nous occupe. Il convient, ici, de ménager une place d'honneur au livre publié par Garner en 1954, intitulé *Evolution of Cost Accounting to 1925*. En quelque quatre cents pages, son auteur y retrace les progrès que connurent les techniques de calcul des différents éléments du prix de revient, depuis l'Italie du Moyen Âge jusques et y compris l'affirmation des coûts standard, au début des années 1920, soit au terme de la période qu'il se donnait pour objet. On peut préférer à cette somme, très technique, car fort bien documentée, l'article lumineux écrit par Solomons, en 1952, on y découvrira une substance fort comparable. Elle inspirera Parker, en 1969, puis Chatfield, en 1974. Toujours on retrouvera le monde anglo-saxon pour la période qui nous intéresse, celle de la Seconde Révolution industrielle.

Non que la France ne soit absente de leurs écrits. Il y eut un moment français pour le calcul des coûts, salué par tous ceux qui s'intéressèrent à son histoire, il se situa au XIX^e quand la France se distingua par sa littérature en matière de comptabilité industrielle et agricole. En 1937, Ronald Edwards lui consacrait déjà un long article, citons-en le dernier paragraphe, il est édifiant pour notre propos : « Je termine mon étude de la littérature sur le calcul des coûts en France avec M. Claperon [ouvrage publié en 1886], non pas que cette littérature cessât avec lui, mais parce que, si nous cherchons ce que furent, dans ce domaine, les progrès ultérieurs, c'est, pour la période qui court de la dernière décennie du XIX^e jusqu'à nos jours [en 1937], vers la Grande-Bretagne et les Etats-Unis que nous devons tourner nos regards. Les travaux français n'exercèrent, me semble-t-il, guère d'influence sur les méthodes anglo-saxonnes, Anglais et Américains se forgeant par eux-mêmes leurs techniques de calcul des coûts. Si l'on prend les trois premiers quarts du XIX^e siècle, on ne trouve pratiquement rien sur le sujet dans la littérature anglaise, et pour les années 1890-1900, la plupart de ce qui y fut présenté comme une nouveauté en Grande-Bretagne l'avait été auparavant par les auteurs français.

¹ Cf. P. LORINO. *L'économiste et le manager*. Paris : Ed. La découverte, 1989, p. 85-86.

C'est seulement dans une imputation plus fine des frais généraux et dans les coûts standard que les pays de langue anglaise firent preuve d'innovation, cela s'expliquant probablement par la différence de développement industriel. Le Continent [Edwards était Britannique] fut le premier à adapter la partie double à l'industrie ; il sut conformer la tenue des comptes aux besoins de calcul du coût d'un atelier, d'une fonction, d'un produit. »¹

Cette citation est riche par ce qu'elle nous apprend sur le moment français de l'histoire du prix de revient, mais également en ce qu'elle exprime deux principes qui guidèrent, encore récemment, la recherche en histoire de la comptabilité. D'abord, que les innovations en matière de calcul des coûts sont causées par « le développement industriel ». Garner ne dit rien d'autre lorsqu'il conclut son livre par : « *Cost theories and procedures have evolved as a natural corollary of their industrial environment* »². La seconde caractéristique n'est pas explicite chez Edwards, quoique très présente, c'est l'idée que la littérature n'est que le reflet des pratiques existantes. Mieux — comme dans une sorte de mythe platonicien de la caverne —, où les méthodes de calcul utilisées par les entreprises seraient l'expression appauvrie d'une vérité, d'une essence, qui nous serait révélée par la littérature. Implicite chez Edwards, elle s'affiche, le plus souvent, sans détours. Ainsi Wells, pour justifier d'avoir limité le champ de sa recherche à la seule littérature, nous déclare dès son introduction : « *I have presumed that systems described in current, well-known textbooks are used in practice* »³, sans considérer que, dans la pratique, d'autres méthodes que celles consignées dans les manuels y aient été utilisées et mériteraient qu'on s'y intéressât.

Parmi les apports de la thèse que Nikitin soutint en 1992 sur la naissance de la comptabilité industrielle en France⁴, il convient de relever l'importante place que son auteur réserve à l'étude des archives d'entreprises. La littérature n'y est pas absente, d'autant que Nikitin souligne la contribution significative de praticiens — hommes d'affaires eux-mêmes, comme Pierre-Antoine Godard — à la rédaction d'ouvrages sur une technique en voie de s'affirmer. La diffusion de la comptabilité des coûts au sein de firmes qui entrent de plain-pied dans un capitalisme industriel, celui de la Première Révolution, illustre doublement une histoire du prix de revient qui prendrait ses racines dans le développement industriel et à laquelle la France fournit ses lettres de « noblesse » dans les trois premiers quarts du XIX^{ème}.

¹ Ronald S. EDWARDS. "A survey of French contributions to the study of cost accounting during the 19th century". *The Accountant*, May 1937, p. 36.

² S. Paul GARNER. *Evolution of Cost Accounting to 1925*. The University of Alabama Press, 1954, p. 348.

³ M. C. WELLS. *Accounting for Common Costs*. Center of International Education and Research in Accounting. Champaign-Urbana, 1978, p. 2.

⁴ Marc NIKITIN. *La naissance de la comptabilité industrielle en France*. Thèse en sciences de gestion, Paris-Dauphine, 1992.

Le centre de gravité se déplaçant au monde anglo-saxon pour la Seconde Révolution industrielle, pourquoi dès lors échafauder le projet de s'intéresser à ce qui se passa en France ? Les historiens comptables qui nous ont précédé ne s'y seraient donc pas trompés à porter leur regard outre-Manche puis outre-Atlantique ? Prêtons l'oreille aux « critiques, courtoises mais fermes »¹, qu'adressent les historiens aux sciences de gestion, parmi elles relevons le « reproche de faire une apologie implicite de modèles étrangers, américains à l'origine, japonais maintenant » et une « tendance à faire litière de l'expérience propre des entreprises françaises ».

Notre vigilance aiguisée, posons-nous la question : s'il suffisait d'étudier les méthodes de calcul des coûts dans le pays considéré comme dominant sur le plan économique, comme nous y sommes régulièrement invité, pourquoi s'être seulement intéressé à la France au XIXème ? Quand, à l'évidence, il eût fallu se limiter au Royaume-Uni ! En contre-pied, si le développement industriel n'est pas seul en cause pour expliquer qu'une nation produisît ou non des idées en matière de calcul des coûts dont la littérature se fasse l'écho, quelles peuvent en être les autres causes ? Ici, il nous paraît judicieux de citer Vlaeminck, auteur, en 1956, d'une histoire de la comptabilité : « Les écrivains s'enfermeront dans le “système comptable” comme dans une tour d'ivoire. Beaucoup d'entre eux seront d'ailleurs des mathématiciens ou des maîtres d'école sans contact avec la vie des affaires. Au lieu de voir dans la comptabilité un moyen en vue d'atteindre une fin — qui est la gestion de plus en plus rationnelle de l'entreprise — ils en arriveront à considérer la “tenue des livres” comme un système autonome, détaché de la vie profonde de l'entreprise. [...] »

De là, aussi, cette extraordinaire littérature comptable du XIXème siècle et même d'une partie du XXème qui, sous les noms les plus étranges, cherchera à répandre des recettes de “tenue des livres” dépouillées de toute véritable signification. [...]

Il faudra attendre le second quart du XXème siècle, avec la comptabilité budgétaire et la comptabilité de gestion du type américain, pour voir se dégager, enfin, la vraie signification de la technique rationnelle des comptes. »²

Vlaeminck ne nous donne-t-il pas une clé à la stérilité dont serait frappée la réflexion française relative au calcul du prix de revient lors de la Seconde Révolution industrielle, après l'âge d'or qu'elle aurait vécu lors de la Première ? *L'existence en France d'une littérature si volumineuse sur la comptabilité industrielle ne serait-elle pas de nature à justifier son étiolement ultérieur ?* Telle sera la première question à laquelle s'attachera notre travail.

¹ Il s'agit de critiques faites par François Caron et dont se fait l'écho Patrick FRIDENSON. “Quand la gestion entre dans l'histoire...”. *Revue Française de Gestion*, n° 96, novembre-décembre 1993, p. 71.

² Joseph-H. VLAEMINCK. *Histoire et doctrines de la comptabilité*. Paris : Dunod, 1956, p. 60.

Mais il faut s'empresse de s'interroger pour savoir dans quelle mesure il y eut étiolement. Vlaeminck s'inscrivait dans le courant qui identifiait les Etats-Unis comme le foyer duquel s'élevait une comptabilité industrielle cherchant non « plus seulement, comme par le passé, d'établir le prix de revient des produits ; [mais orientant] les méthodes vers le contrôle de gestion. »¹ Nous verrons en quoi son jugement s'avère exact, au point où, nommant M. N. Bosseler comme celui qui « a fort bien synthétisé cette tendance », il annonce un personnage que nous aurons l'occasion de croiser, dans les années 1950, lorsque nous étudierons la mise en place des techniques de coûts standard² et de direct costing chez Saint-Gobain et chez Pechiney. Pour autant, entre 1880 et 1950, la France ne connut-elle aucune novation dans ses méthodes de calcul du prix de revient ?

Dans les années 1990 certains chercheurs, P. Standish, A. Fortin, R. Durand³, se sont penchés sur l'origine du Plan comptable en France, qui ne laisse pas d'intriguer nombreux pays occidentaux ; ils n'omettent bien sûr pas de rappeler que l'un des volets traite du calcul du prix de revient, mais ne s'y attardent pas. Sur l'histoire de ce dernier en France, deux universitaires américains, Holzer et Rogers, ont consacré en 1990 un article qui, quoique limité à la littérature, présente néanmoins une originalité en ce qu'il déborde les frontières des années 1880 qui semblaient infranchissables auparavant. Aussi rapide que soit leur survol, leur travail n'en présente pas moins un intérêt dont le moindre n'est pas l'erreur qu'ils commettent en voyant dans la « Cegos (Commission Générale d'Organisation Scientifique du Travail) une agence gouvernementale »⁴ qui, en réalité, fut créée, en 1926, par une association patronale, indépendante des pouvoirs publics, la Confédération Générale de la Production Française (CGPF), et devait évoluer après la Seconde Guerre mondiale vers le cabinet conseil que nous connaissons aujourd'hui. Une meilleure connaissance des réflexions relatives au calcul du prix de revient entreprises par la Cegos — sous l'impulsion de technocrates avant la lettre — nous permettra de comprendre ce qui peut conduire Holzer et Rogers à confondre une novation portée par des entreprises à celle qu'ils imputent à l'Etat. A quelle fin répondaient les concepts de sections homogènes, d'unités d'œuvre, que l'on attribue communément à la Cegos ? Voilà une question qui préoccupe des gestionnaires comme Henri Bouquin ou Yannick

¹ *Ibid.*, p. 223.

² Selon *Le nouveau Petit Robert*, 1994, l'adjectif « standard » est invariable, contrairement au substantif qui, lui, prend un « s » au pluriel. Dans les citations où l'adjectif est employé au pluriel, nous avons pris la liberté de corriger l'orthographe chaque fois que nécessaire.

³ Cf. Peter STANDISH. "Origins of the Plan Comptable Général: a study in Cultural Intrusion and Reaction", *Accounting and Business Research*, vol. 20, n° 80, 1990, p. 337-351. Anne FORTIN. "The 1947 French Accounting Plan: Origins and Influences on Subsequent Practice", *The Accounting Historians Journal*, vol. 18, n° 2, December 1991, p. 1-23. Romain DURAND. "La séparation des comptabilités : origine et conséquences", *Revue Française de Comptabilité*, décembre 1992.

⁴ Peter HOLZER, Wade ROGERS. "The Origins and Developments of French Costing Systems (as reflected in published literature)". *The Accounting Historians Journal*, vol. 17, n° 2, December 1990, p. 65-67.

Lemarchand¹ et s'intègre dans les réflexions contemporaines sur la méthode *Activity Based Costing* (ABC), apparue dans les années 1980 aux Etats-Unis et dont certains chercheurs français mettent en question la pertinence pour leur propre pays². *Ce qui pose un autre problème, comment les progrès américains des années 1880-1925 furent-ils accueillis en France ? Ne se heurtèrent-ils pas aux idées qui étaient alors développées dans notre pays ?*

L'historien Yves Cohen, citant Mottez quant à l'existence d'un courant aux Etats-Unis à la fin XIX^{ème} « au sein duquel naquit l'idée d'utiliser le coût "comme une technique non pas pour enregistrer une série de performances passées, mais pour contrôler le travail" », ajoute : « Il serait intéressant de connaître d'éventuels relais français de cette tendance. »³ Ces relais nous les chercherons quand nous essaierons de répondre à la question : comment les progrès faits par les Américains dans le calcul du prix de revient furent-ils transposés en France ? Nous verrons à cet égard que 1950, la date charnière que nous évoquions pour que le Japon entamât sa marche vers le miracle économique, correspond également à celle qui rendit la France particulièrement sensible aux idées de management. *Au fait, comment comprendre la notion de progrès en matière de calcul du prix de revient ?*

Un thème que l'Anglais Bhimani a abordé dans une thèse soutenue en 1992⁴. Son sujet porte sur l'histoire de la comptabilité en France, notamment celle du calcul des coûts, au travers de trois monographies d'entreprises : Saint-Gobain pour le XVIII^{ème}, Decazeville pour le XIX^{ème} et Renault pour le XX^{ème}. Un travail, à l'instar de Nikitin, en marge de ce qui était entrepris avant lui et qui ne retenait comme objet que la littérature, mais également en marge du second principe de l'histoire de la comptabilité qui voulait que le développement économique livrât la cause de son évolution, l'auteur y défendant l'importance, sinon le primat, des courants politiques, idéologiques, sociaux, culturels, ... Nous reprendrons cette recherche et son esprit lorsque nous étudierons la société Renault, dans notre dernier chapitre ; nous tenterons alors de montrer qu'il exista un mimétisme en

¹ Henri BOUQUIN. "25 ans de comptabilité de gestion. Réveil, révolution, amnésie". in *Paris-Dauphine 25 ans de sciences d'organisation*. Paris : Masson, 1995, p. 57-72. Cet auteur, connu pour ses travaux en contrôle de gestion, a récemment consacré plusieurs articles sur l'histoire de la comptabilité de gestion, on lira notamment "Rimailho revisité". *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 1, vol. 2, septembre 1995, p. 5-33 et "Un aspect oublié de la méthode des sections, les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion", *Revue Française de Comptabilité*, octobre 1995, p. 63-71. Yannick Lemarchand, après s'être intéressé à l'histoire du concept d'amortissement (Y. LEMARCHAND. *Du dépérissement à l'amortissement*. Nantes : Ouest Editions, 1993), prépare un ouvrage sur le personnage de Rimailho et le rôle qu'il joua dans ce qu'on pourrait appeler une « Ecole française de gestion ».

² Geneviève CAUSSE. Le calcul des coûts : quelques réflexions pragmatiques. Actes du XIV^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité (AFC), 1993, tome I, p. 17-30.

³ Yves COHEN. *Ernest Mattern, les Automobiles Peugeot et le Pays de Montbéliard industriel avant et pendant la guerre de 1914-1918*. Thèse de troisième cycle, Université de Franche-Comté, 1981, p. 125.

⁴ Alnoor BHIMANI. *Accounting, Control and Culture: a Social Analysis of Change in Three French Companies 1702-1939*. Thèse soutenue à la London School of Economics, avril 1992, 417 p.

vertu duquel son dirigeant, Louis Renault, se conduisit pour faire évoluer les méthodes de calcul utilisées dans son entreprise.

L'histoire des calculs de prix de revient que nous proposons donc ne sera pas seulement perçue comme la seule conséquence du développement économique. A l'instar de Bhimani, d'autres facteurs seront également invoqués.

En conclusion de son livre, Littleton insiste sur sa conception du développement de la comptabilité : « *It [Accounting] came from definite causes ; it moves toward a definite destiny* »¹. Une idée de progrès nous semble affleurer là, nous y reviendrons à la fin de notre travail, en la mettant en perspective des observations et réflexions que nous aurons faites.

*

* *

Eu égard au grand nombre d'ouvrages et d'articles rencontrés, nous avons renoncé à mêler dans les mêmes chapitres littérature et pratiques d'entreprises dont l'histoire de l'amortissement écrite par Lemarchand fournit l'exemple. Nous avons trouvé plus commode de nous inspirer de la démarche de Marc Nikitin² et les traiter séparément, en inversant toutefois l'ordre, c'est-à-dire en rendant d'abord compte de la littérature puis des entreprises.

Notre première partie sera consacrée à l'étude de la littérature sur le calcul du prix de revient telle qu'elle apparaît dans des livres, des articles, des cas pédagogiques, soit tout ce qui fut imprimé délibérément pour promouvoir de nouvelles techniques de calcul, les expliquer, les justifier, les enseigner. Nous avons baptisé cet ensemble du nom de « nappes discursives » par référence à la formule qu'utilise Michel Foucault pour justifier du traitement qu'il avait employé pour analyser les « masses verbales » rencontrées dans *Les Mots et les choses*, « car, nous dit-il, le problème pour moi n'était pas de décrire Buffon ou Marx, ni de restituer ce qu'ils avaient dit ou voulu dire : je cherchais simplement à trouver les règles selon lesquelles ils avaient formé un certain nombre de concepts ou d'ensembles théoriques qu'on peut rencontrer dans leurs textes. »³ Nous ne pourrions mieux formuler nous-même quelle fut notre préoccupation

¹ A.C. LITTLETON. *Accounting Evolution to 1900*. New-York : Russel and Russel, 1966, p. 362.

² Marc NIKITIN. *La naissance de la comptabilité industrielle en France*. Thèse en sciences de gestion, Paris-Dauphine, 1992.

³ Michel FOUCAULT. *Dits et écrits*. Paris : Gallimard, 1994, tome I, p. 791. conférence sur le thème « Qu'est-ce qu'un auteur ? », compte-rendu d'abord publié par la *Société française de philosophie*, en 1969.

en allant à la rencontre de ces si nombreux documents sur le prix de revient. Emprersons-nous d'ajouter que notre « méthode » n'emprunte que bien infidèlement à celle de l'auteur de *l'Archéologie du savoir*, plutôt à celui de 1960, quand, rédigeant sa préface pour *l'Histoire de la folie*, il écrivait : « de règle et de méthode, je n'en ai donc retenu qu'une, celle qui est contenu dans un texte de Char, où peut se lire aussi la définition de la vérité la plus pressante et la plus retenue : “Je retirerai aux choses l'illusion qu'elles produisent pour se préserver de nous et leur laissai la part qu'elles nous concèdent.” »¹ En vérité, si nous devons résumer celle qui nous inspira — au moins à ce qu'il nous en semble *a posteriori* —, c'est à François Bédarida que nous laisserions la parole : « l'opération historique consiste, après avoir rassemblé, critiqué et disséqué l'ensemble des documents disponibles, à élaborer des enchaînements entre les diverses composantes de l'objet étudié — selon une méthode adaptée à chaque cas — et à construire un discours leur conférant cohérence et sens. »²

Nous allons venir à la ou plutôt les méthodes auxquelles nous avons eu recours, mais quant à la cohérence et au sens que nous avons cherchés dans les nappes discursives sur le calcul du prix de revient, nous les avons séparées en deux ensembles : d'une part, le « prix de revient hétéronome », d'autre part le « prix de revient de management ». La fin des années quarante nous est apparue bien commode pour tracer la frontière entre ces blocs qui, nous le verrons, n'est pas sans corrélation avec celle des affrontements idéologiques qui divisèrent le monde peu après la fin de la Seconde Guerre mondiale.

Avant de développer les quatre chapitres qui traitent de la littérature, deux pour le « prix de revient hétéronome », deux autres pour le « prix de revient de management », il convient de préciser le choix de ces deux termes. Nous entendons l'hétéronomie du prix de revient dans le sens où les fondements des calculs résident hors l'intérêt de l'entreprise, des décisions qui y sont prises par des hommes pour lesquels le prix de revient peut servir d'information utile, parmi d'autres, pour contribuer à asseoir la prospérité d'une firme, améliorer ses performances. Existe-t-il une loi qu'il suffirait de suivre pour qu'une organisation prospère ? Comment définit-on la performance ? « Si personne ne me le demande, je le sais ; mais si on me le demande et que je veuille l'expliquer, je ne le sais plus. » Ce que saint Augustin résume avec tant d'élégance en évoquant le temps, qu'on nous pardonne de le reprendre pour échapper à des questions par trop embarrassantes sur la « loi de la gestion ».

Et quel distinguo faire entre gestion et management ? Pour notre part, nous avons voulu marquer par cette fragile nuance, non pas une réconciliation du prix de revient avec

¹ *Ibid.*, p. 166-167. Un propos qui disparaîtra lors de la réédition du livre, après que Foucault se soit appliqué à réfléchir sur sa méthode dans *l'Archéologie du savoir*.

² François BEDARIDA. “Les responsabilités de l'historien « expert »” in *Passés recomposés, Autrement*, n° 150-151, janvier 1995, p. 136-144.

la « loi de la gestion » qui se serait opérée à partir des années 1950, mais un fait social¹ lié à l'invitation adressée à la France pour découvrir les méthodes de calcul de coûts utilisées outre-Atlantique, afin de réaliser des gains de productivité et à la réponse favorable que tant de Français y apportèrent, à commencer par les « missionnaires » dont nous évoquerons le rôle si essentiel, à nos yeux, dans les changements de mentalité qui s'opèrent sous la bannière du management.

Ayant dit cela, nous avons apposé à la littérature sur le prix de revient une grille de lecture « externaliste » de l'histoire des idées. Pour mieux en définir la notion, citons l'épistémologue Georges Canguilhem : « L'externalisme c'est une façon d'écrire l'histoire en conditionnant un certain nombre d'événements [...] par leurs rapports avec des intérêts économiques et sociaux, avec des exigences et des pratiques techniques, avec des idéologies religieuses ou politiques. »² Une approche s'opposant à « l'internalisme [qui] consiste à penser qu'il n'y a pas d'histoire des sciences, si l'on ne se place pas à l'intérieur même de l'œuvre scientifique pour en analyser les démarches par lesquelles elle cherche à satisfaire aux normes spécifiques qui permettent de la définir comme science et non comme technique ou idéologie. »³

La comptabilité de gestion est-elle une science ou une technique ? Ne peut-on convenir, comme le suggère le professeur Colasse pour la comptabilité générale⁴, qu'elle appartient de l'une et de l'autre ? Tel sera notre choix. Dans le calcul du prix de revient, un développement internaliste peut s'interpréter comme un cheminement qui commencerait avec l'arithmétique, on dira « extra-comptable », que la technique de la partie double va faire progresser en précision, fiabilité, exactitude, notamment pour les matières et les salaires directs, dont Nikitin avait relevé la généralisation dans la grande entreprise capitaliste de la Première Révolution industrielle, qui connaît en France, avec la Cegos dans les années 1930, des améliorations pour l'imputation des frais généraux et vise à préciser la terminologie mais reste encore focalisée sur le passé alors que la technique des prix standard va permettre de confronter les coûts prévus avec ceux obtenus et dégager ainsi des gains de productivité. Une approche qui s'intègre dans la comptabilité de gestion française au cours des années 1950, c'est dire presque au même moment où le direct costing vise à rendre plus intuitif le coût d'opportunité, les raisonnements soutenus par la théorie marginaliste, et contribue à mieux faire ressortir les performances des différents échelons opérationnels.

Complémentairement à cette lecture internaliste, l'approche externaliste nous a fait identifier deux moments pour le prix de revient hétéronome : celui qui court de 1880 à

¹ « Est fait social toute manière de faire, fixée ou non, susceptible d'exercer sur l'individu une contrainte extérieure ; ou bien encore, qui est générale dans l'étendue d'une société donnée tout en ayant une existence propre, indépendante de ses manifestations individuelles. » E. DURKHEIM. *Les règles de la méthode sociologique*. Paris : PUF, 1990, p. 14.

² Georges CANGUILHEM. *Etudes d'histoire et de philosophie des sciences*. Paris : Vrin, 1994, p. 15.

³ *Ibid.*

⁴ Bernard COLASSE. *Comptabilité générale*. Paris : Economica, 1991, p. 13.

1930, quand le discours sur la comptabilité industrielle se fait hégémonique, quand ses défenseurs, à l'instar de l'auteur de la *Science des rêves*, font un rêve de science qui les conduit à édifier une pseudo théorie scientifique¹. Un discours qui vise tout autant à affirmer leur corpus qu'à défendre la position de ceux qui le possèdent. Nous reviendrons longuement sur cette idée, en nous gardant de tout manichéisme, il n'est sans doute pas inutile de rappeler cette remarque de Marc Bloch : « dans une nation, jamais aucun corps professionnel n'est, à lui seul, totalement responsable de ses propres actes. »² Le second temps du prix de revient hétéronome est celui dont nous rendons compte, sur le plan externaliste, non plus par la défense d'une corporation, celle des comptables, mais par une idéologie politique dans laquelle l'organisation professionnelle, corporatiste, vise à couvrir la société dans sa totalité ; une troisième voie qui permettrait de résorber le conflit entre patron et salarié,... Nous verrons comment le calcul du prix de revient en est influencé, dans la mesure où il débouche sur le « juste prix de vente » et permet de réguler rationnellement l'économie, selon ses concepteurs. Nous avons cru déceler chez ces derniers l'empreinte « technocratique » dont la formation des grandes écoles d'ingénieurs, notamment Polytechnique, a pu en prédisposer plus d'un à imaginer pareils dispositifs pour surmonter la crise des années trente en France, des méthodes de calcul qui connurent un écho très favorable durant la période de Vichy, et dont plusieurs traces perdurent dans la littérature qui suivit la Libération sans jamais totalement disparaître quand le « prix de revient de management » s'imposa, dans les années 1950.

Nous avons étudié ce dernier dans deux chapitres distincts (on trouvera page ci-contre un tableau synoptique du développement du prix de revient tel que nous en avons retracé son évolution dans nos quatre premiers chapitres). Le prix de revient standard, conçu aux Etats-Unis au début du XXème siècle, nous est apparu largement influencée par les missions de productivité qui virent le jour dans la foulée du « Plan Marshall » de 1947. Nous tâcherons de le montrer. Sans nier que ce même facteur ait pu jouer dans l'introduction du direct costing en France, à peu près au même moment, nous verrons en quoi la conjoncture économique, dès lors qu'elle parvient à une situation extrême — de krach ou de boom — constitue l'un des facteurs déclenchant l'apparition de cette technique. Nous insisterons sur l'influence que la littérature en matière de « prix de revient hétéronome » a pu avoir pour bloquer, inhiber, différer, jusqu'aux années 1950 la diffusion des idées en matière de « prix de revient de management » mais comme le note l'historien Jean Favier, « le refus d'une novation n'est parfois qu'un effet du réalisme d'un milieu local qui n'en sent pas le besoin, comme cette novation même n'est souvent que la réponse du génie local à une nécessité parfaitement circonscrite. »³

¹ Après 1930 le « prix de revient comptable » ne disparaît pas, il cesse d'être hégémonique, mais son déclin est amorcé dans la littérature ; la perte d'influence sera surtout sensible après 1950.

² Marc BLOCH. *L'étrange défaite*. Paris : Folio, 1990, p. 159. Rappelons que ce propos de l'historien concernait les officiers supérieurs français de l'entre-deux-guerres.

³ Jean FAVIER. *De l'or et des épices*. Paris : Pluriel, 1995, p. 9.

Tableau synoptique

Evolution	Internaliste	Externaliste
Prix de revient Comptable (1880-1930)	Précision du calcul des matières et des salaires entrant dans le prix de revient, une fois le produit fabriqué	Quête de légitimité et constitution d'un esprit de corps au sein de la profession comptable.
Prix de revient Uniforme (1930-1950)	Imputation des frais indirects, financiers, amortissements. Terminologie. Identification des stades	Organisation politique à coloration corporatiste. Idéologie « technocratique »
Prix de revient Standard (1950-1960+)	Confrontation entre une prévision et sa réalisation, analyse des écarts	Missions de Productivité
Direct Costing (1955-1960+)	Théorie marginaliste Contrôle Reporting Coût différentiel Extra-comptable	Situation économique de crise ou de boom

Finalement, les « nappes discursives » n'épuisent-elles pas la réalité du prix de revient, ainsi que nous l'avions déjà envisagé ? La taille des entreprises françaises, les marchés qu'elles avaient à servir avant le second vingtième siècle, la logique de l'honneur qui régirait les relations humaines au sein des organisations de notre pays, ne justifient-elles pas que les méthodes américaines de calcul du prix de revient n'y aient pas pénétré avant les années cinquante¹ ?

L'étude des archives des quatre grandes entreprises auxquelles nous avons consacré la seconde partie de notre ouvrage alimentera notre réflexion, sans apporter de réponse définitive. Par quatre fois nous avons retrouvé des pratiques de calcul de coût qui reflètent la littérature de la période, une synchronie pour ainsi dire jamais démentie. Mais par quatre fois nous avons vu s'exprimer un besoin d'information sur le prix de revient qui dépassât la seule représentation fournie aux dirigeants, aux ingénieurs, aux commerciaux,... Des demandes formulées en des termes qui correspondent aux solutions auxquelles le « prix de revient de management » prétend parvenir. Notre problème n'est pas de savoir si ces méthodes auraient effectivement donné satisfaction mais de noter qu'elles ne furent tout simplement pas évoquées, car méconnues en France. Ayant cherché, sans succès sur la période antérieure à 1950, le « prix de revient de management », nous avons ensuite été attentif aux résultats obtenus dans la pratique par la Cegos pour l'utilisation de la méthode des sections homogènes par des entreprises.

En conclusion, nous verrons que, dans les pratiques, les nappes discursives pesèrent comme des chapes — pour ce qui concerne le prix de revient comptable — sur toute innovation jusqu'au tournant des années 1950, ou bien — en ce qui concerne le prix de revient uniforme — glissèrent dans l'indifférence.

Nous avons ordonné nos monographies selon un ordre chronologique. Saint-Gobain et Pechiney s'inscrivent dans la tradition de la Première Révolution industrielle mais aussi dans l'innovation de la Seconde. Berliet et Renault symbolisent les fers de lance du taylorisme en France (dans une industrie, la construction automobile, qui, selon les mots d'Yves Cohen, « est la caisse de résonance première de l'importation du taylorisme en France »²). On notera que distinctes, sur la période 1880-1960, ces entreprises s'appareillent ensuite : fusion des branches chimiques de Saint-Gobain et Pechiney en 1962, absorption par Renault de Berliet en 1975. A l'égard des facteurs de contingence sont ainsi constitués deux groupes homogènes : selon l'ancienneté de l'entreprise (eu égard notamment à la Seconde Révolution industrielle), nous l'avons dit, mais également selon l'environnement concurrentiel — les deux premières entreprises opérant en univers

¹ Pour l'influence de la spécificité française sur les outils de gestion, on lira avec profit Jean-Louis MALO. « Les tableaux de bord comme signes d'une gestion d'une comptabilité « à la française » », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*. Paris, Foucher, 1995, p. 357-376.

² Yves COHEN. *Ernest Mattern, les automobiles Peugeot et le pays de Montbéliard industriel avant et pendant la guerre de 1914-1918*. Thèse de 3ème cycle, université de Franche-Comté, 1981, p. 131.

cartellisé —, le type de process — fabrication en série pour les constructeurs automobiles, fabrication en continu pour les deux autres —, enfin par la formation des dirigeants sur la période étudiée — Saint-Gobain et Pechiney ayant à leur tête des ingénieurs issus des grandes écoles qui ne formèrent ni Louis Renault ni Marius Berliet.

Les monographies étudiées ne nous fourniront pas seulement la validation de l'hypothèse d'une évolution commune des méthodes de calcul du prix de revient dans les pleins (la comptabilité industrielle) comme dans les creux (les sections homogènes, le « prix de revient de management »). En effet, nous avons également cherché à illustrer l'influence des tiers, notamment l'Etat, sur les méthodes de calcul, et Pechiney en sera le prétexte. Nous avons souhaité entrevoir comment les méthodes de calcul influençaient les décisions des dirigeants, Berliet nous en offrira l'opportunité. Enfin, Renault nous servira de champ de manœuvre pour une réflexion sur la méthode « foucaldienne ». Mais avant d'en arriver là, nous souhaitons apporter quelques indications sur cette question de méthode.

*

* *

Sans nous attarder sur la démarche heuristique qui nous a conduit au choix des quatre monographies étudiées, il nous paraît instructif d'évoquer celles auxquelles nous avons dû renoncer.

Pour prolonger, après 1880, les monographies de Nikitin, nous souhaitions étudier Baccarat, les archives en sont conservées par l'entreprise elle-même, mais la personne habilitée à fournir l'autorisation d'accès n'a pas donné suite. Concernant Decazeville, notre intérêt, en sus du motif déjà invoqué, était d'autant plus vif qu'Henri Fayol en fut le directeur. Les éléments recueillis s'avèrent trop maigres pour constituer ne serait-ce qu'une partie de chapitre. Ces dernières raisons prévalurent également pour Schneider, Arbel, Eiffel, Bull,... Autant d'entreprises qui auraient présenté valeur d'exemple à plus d'un motif. Néanmoins, les informations que nous y avons collectées, si minimes soient-elles, ont confirmé nos observations, mieux, elles ont contribué à mûrir notre réflexion ! Reste qu'en matière d'archives d'entreprises les choses demeurent infiniment complexes, le cas de Peugeot nous en fournira une illustration. Nous intéressé aux constructeurs automobiles, la firme sochaliennaise paraissait toute indiquée, le chemin était déjà balisé par d'autres historiens, qui plus est, ces derniers avaient abordé la question du prix de revient. Las, si l'accès à certains documents fut rendu possible, d'autres fonds se révélèrent nécessaires à notre travail mais pour lesquels l'autorisation de les consulter nous faisait défaut ainsi que le temps pour l'obtenir.

Pour quatre entreprises que nous étudierons, tant manqueront à l'appel : les sociétés de chemin de fer, les entreprises publiques (un travail est en cours sur la SEITA), des entreprises de service (banques, assurances,...), des groupements professionnels (notamment l'imprimerie), sans parler de Alsthom dont Detœuf — figure emblématique d'un patronat rénovateur — fut le dirigeant durant l'entre-deux-guerres, de Pont-à-Mousson dont Camille Cavallier, son dirigeant, écrivait, en 1921, « plus je vais et mieux je sens que la question du prix de revient est vraiment la grosse question, non seulement dans notre métier, mais aussi dans tous les métiers. C'est d'ailleurs la lumière du jour ; c'est aveuglant ; tout ce que l'on cherche en dehors de cela est secondaire »¹,...

Nous essaierons de montrer que, néanmoins, les quatre entreprises étudiées fournissent un éclairage significatif. Pour le moment nous nous contenterons d'indiquer qu'elles font partie, en 1936, des vingt-cinq entreprises françaises employant plus de cinq mille salariés.

Mais si nous avons à battre notre coulpe, il faudrait commencer par regretter de n'avoir pas prêté attention aux aspects matériels qui gravitent autour du calcul, appareil de mécanographie, « comptographe »,... Pour qui voudrait étudier la période ultérieure à 1960, ce détour serait sans doute indispensable pour comprendre l'évolution du calcul du prix de revient, notamment du fait de l'informatique. En revanche, pour la Seconde Révolution industrielle, cet aspect nous est apparu second par rapport aux obstacles conceptuels qui étaient à franchir et qui ont mobilisé notre énergie².

Concernant la méthode en histoire de la comptabilité les réflexions structurées de Degos, Lemarchand, Nikitin, nous dispenserons de nous étendre sur certaines règles, la déontologie à observer, elles ne nous furent pas superflues, nous y renvoyons le lecteur intéressé³. Mais nous ressentons néanmoins la nécessité de tenter de justifier, dès à présent, les choix auxquels nous avons procédé et qui vont surgir, lors du premier chapitre, quand nous commencerons à rendre compte des nappes discursives. Pour ce faire, il nous paraît utile de citer Michel Foucault évoquant la position qu'il adopta dans le traitement de l'histoire de la folie, de la prison, et dont nous nous sommes inspiré pour

¹ Camille CAVALLIER. *Sagesse du chef*. Paris : Société Pont-à-Mousson, 1936, p. 170.

² On pourra se reporter aux deux tomes de Camille-Charles PINCELOUP. *Histoire de la comptabilité et des comptables*. Edi-Nice, 1993. L'auteur consacre une partie significative de son ouvrage à décrire l'évolution des matériels de 1900 jusqu'aux années 1970.

³ Jean-Guy DEGOS. *Méthodes de recherche en histoire de la comptabilité*. CREGE, cahier de recherche n° 93.15, Université Bordeaux I. Yannick LEMARCHAND. *Vers un programme de recherche en histoire de la comptabilité*. Mémoire pour l'habilitation à diriger des recherches, Université Paris XII, 1994. Marc NIKITIN. Mémoire pour l'habilitation à diriger des recherches, Université Paris Dauphine, 1994. La seule novation que notre travail présente en matière de méthode par rapport à ceux précédemment cités, tient dans les entretiens que nous avons pu conduire avec différents témoins, et sur ce point on se reportera utilement à l'article de Florence DESCAMPS. Les archives orales du comité pour l'histoire économique et financière ou la fabrication d'une source, in *Etudes et documents*, Comité pour l'histoire économique et financière, 1991, tome III, p. 511-539.

notre histoire des calculs du prix de revient : « on n'arrivera jamais à constituer l'ensemble des discours sur la folie, même en se limitant à une époque donnée et dans un pays donné. Pour la prison cela n'aurait pas de sens de se limiter aux discours tenus sur la prison. Il y a les règlements qui sont des éléments constitutifs de la prison, le fonctionnement même de la prison qui a ses stratégies, ses discours non formulés, ses ruses qui ne sont finalement celles de personne, mais qui sont cependant vécues, assurent le fonctionnement et la permanence de l'institution. C'est tout cela qu'il y a à la fois à recueillir et à faire apparaître. Et le travail, à mon avis, consiste davantage à faire apparaître ces discours dans leurs connexions stratégiques, plutôt que de les constituer à l'exclusion des autres discours. »¹

Montrer les « connexions stratégiques » tel fut notre souci, surtout dans les deux premiers chapitres. Pouvons-nous pour autant nous prévaloir de la méthode foucauldienne ? Son aide la plus réelle fut dans l'audace qu'elle nous insuffla pour affronter tant d'énoncés. Elle nous fut également profitable pour orienter notre analyse du discours sur les « prix de revient comptable et uniforme », notre ambition étant de montrer « comment les différents textes auxquels on a affaire renvoient les uns aux autres, s'organisent en une figure unique, entrent en convergence avec des institutions et des pratiques, et portent des significations qui peuvent être communes à toute une époque. Chaque élément pris en considération est reçu comme l'expression d'une totalité à laquelle il appartient et qui le déborde. Et on substitue ainsi à la diversité des choses dites une sorte de grand texte uniforme. »² Ayant écrit ces lignes, Foucault s'empresse d'ajouter qu'avec « l'archéologie » il s'est orienté dans « une direction tout à fait opposée » ; c'est rappeler combien nous nous sommes écarté du Maître.

Nous reviendrons sur les questions de méthode dans notre chapitre sur le « prix de revient standard », pour plaider notre approche très œcuménique, cela a contribué à en allonger la taille, au risque de lasser le lecteur. Nous avons réitéré dans le chapitre sur le direct costing, pour suggérer l'apport de la sociologie à l'histoire des idées et marquer notre distance avec un modèle de recherche par trop déterministe. Ce dernier chapitre fut également alourdi par la nécessité que nous avons éprouvée de traiter du coût dans l'histoire de la théorie économique. Finalement notre méthode a beaucoup à voir avec celle qui préside au calcul des coûts, à savoir, arbitrer entre l'exactitude et la faisabilité, entre la précision et le lisible.

La période sur laquelle nous avons porté notre recherche s'étend de 1880 à 1960. A la fréquentation de travaux historiques portant sur ces années, nous nous sommes cru autorisé de reprendre les termes de seconde industrialisation, certains historiens parlent

¹ Michel FOUCAULT. "Les jeux du pouvoir" in *Politiques de la philosophie*. Paris : Grasset, 1976, p. 158.

² Michel FOUCAULT. *L'archéologie du savoir*. Paris : Gallimard, 1992, p. 155.

également de Seconde Révolution industrielle, nul doute que cela peut faire l'objet d'un débat, nous l'avons écarté, suivant le conseil de Tocqueville : « Si l'homme était forcé de se prouver à lui-même toutes les vérités dont il se sert chaque jour, il n'en finirait point [...]. Il n'y a pas de si grand philosophe dans le monde qui ne croie un million de choses sur la foi d'autrui, et qui ne suppose beaucoup plus de vérités qu'il n'en établit. »¹

Enfin, Henry Mintzberg souhaitant justifier un « ton empreint d'un certain cynisme », dans son livre *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, écrit : « le lecteur me pardonnera peut-être en ayant à l'esprit qu'il ne doit voir que le résultat final de mon travail. J'ai dû, en ce qui me concerne, ingurgiter d'énormes quantités de littérature affreusement banale. »² Pour les mêmes raisons que celles invoquées par Mintzberg, il arrivera au lecteur de rencontrer certains traits de cynisme et d'ironie que nous avons laissés échapper. Pouvons-nous prétendre à pareille indulgence ?

Nous avons eu souvent recours à la citation. Trop, sans doute, pour que la forme ne s'en ressentît pas. Les principales raisons de ce choix sont moins la paresse, parfois un manque d'imagination, le plus fréquemment un souci de probité, la crainte de trahir un auteur, le désir d'associer le lecteur à la découverte du texte original. Enfin, Poirot-Delpech, l'académicien, ne s'y est pas trompé : « on reconnaît [...] l'écrivain amateur, à ce qu'il truffe son livre d'exergues, pour faire cultivé. »³

¹ Alexis de TOCQUEVILLE. *De la démocratie en Amérique*. Tome II. Paris : Folio, 1995, p. 21.

² Henry MINTZBERG. *Grandeur et décadence de la planification stratégique*. Paris : Dunod, 1994, p. 19.

³ *Le Monde*, mercredi 15 février 1995.

PREMIERE PARTIE

LES « NAPPES DISCURSIVES »

Titre premier

Le prix de revient hétéronome : 1880-1930

1

Chapitre premier

Le prix de revient comptable

Un discours hégémonique

Les historiens comptables devraient examiner soigneusement jusqu'à quel point les écrits et les enseignements des comptables universitaires n'ont pas contribué à ce que la comptabilité des coûts perde sa pertinence pour la gestion.

Johnson et R. Kaplan. *Relevance Lost*. H.B.S. : Boston, 1987, p. 51.

Parmi les multiples ouvrages publiés en français et qui traitent du calcul du prix de revient durant la seconde industrialisation, le souci d'expliquer comment ce calcul doit être établi dans le respect de la technique de la partie double domine jusqu'en 1950, avec un acmé en 1930. Cela ne signifie pas que les autres textes sur le calcul du prix de revient ne se réfèrent pas à ce principe de double enregistrement d'une opération, mais s'ils le font, cela s'effectue implicitement sans entrer dans le détail sur la manière d'y parvenir.

L'objectif que nous poursuivons dans les lignes qui suivent est de montrer par quel trait, quel discours, quelle procédure, un livre sur le prix de revient peut se reconnaître comme possédant la qualité de « comptable » ; nous utiliserons souvent ce seul terme, mais il doit être clair qu'il recouvre la « comptabilité selon la technique de la partie double ». Cette précaution de vocabulaire peut paraître superflue, il faut alors se rappeler que cela ne relevait nullement de l'évidence encore au siècle dernier (de par la rémanence de la partie simple) et que même au début du XX^{ème} siècle, nous aurons l'occasion de le constater, certains auteurs jugeaient nécessaire de le préciser (il n'est pas exclu que dans un futur proche, il faille à nouveau l'indiquer avec l'émergence de la partie multiple¹).

C'est de cette « évidence », cette « vérité comptable », que nous chercherons à rendre compte dans un premier temps en examinant les conditions, les raisons, qui

¹ Jean-Louis MALO. La comptabilité en partie triple : à la recherche d'une nouvelle dimension du système d'information comptable. Communication au 8^{ème} congrès de l'AFC, 1987, p. 423-445. Les dépassements de la comptabilité en partie double. 3^{ème} cycle en gestion d'entreprise. Université de Fribourg-Genève-Lausanne, avril 1990, p. 203-235.

rendirent, dans les écrits, la technique de la partie double si nécessaire au calcul du prix de revient, à tout le moins dans l'industrie.

Dans une deuxième section nous étudierons les liens que la littérature comptable sur le prix de revient va tisser avec les principes généraux, les aspects les plus fondamentaux, de la partie double. Et nous nous poserons la question de savoir dans quelle mesure l'enjeu, pour ces auteurs, ne fut-il pas de dresser l'apologie de la partie double, de s'en faire les prosélytes, au bénéfice de leur profession, de leur corporation, *sous couvert* d'un discours sur le prix de revient ?

Enfin, dans une troisième section, nous entreprendrons de dégager ce que peuvent être les attributs spécifiques d'un « livre comptable » quand il se préoccupe du calcul du prix de revient.

Toutes les traces comptables que nous évoquerons, ne se retrouvent pas obligatoirement dans le même ouvrage, mais nous croyons pouvoir dégager des linéaments suffisamment nets pour que l'on puisse identifier un livre traitant du prix de revient comme relevant de cette catégorie « comptable ». Nous verrons qu'avec le temps un ouvrage à connotation comptable qui présentait telle caractéristique, la perdra à une époque ultérieure pour en adopter une autre. Cela sera vrai pour la présentation de documents comptables de base (journal, grand-livre, balance) qui sont expliqués jusqu'au début XXème, puis disparaissent par la suite des exposés auxquels nous nous intéressons — étant alors vraisemblablement considérés connus du lecteur auquel l'auteur demandera en revanche, à partir de 1920, une attention soutenue pour les questions en relation avec l'organisation administrative.

Nous l'avons dit, quand nous avons évoqué les questions de méthode dans notre chapitre introductif, le but de notre travail n'est pas d'établir la liste des saints fondateurs ; c'est de mettre au jour la régularité de certains discours¹. Il n'en demeure pas moins que l'étude de la littérature comptable nous a laissé l'impression d'un emboîtement de poupées russes dont l'ultime serait la *Science des comptes* que Léautey et Guilbault publièrent en 1889.

Nous allons avoir plusieurs occasions de le vérifier, mais il nous faut commencer par réfléchir sur les *liens organiques* entre prix de revient, industrie et partie double.

§1- Prix de revient, industrie et partie double : la Triple Alliance

¹ Nous ne nions pas l'influence du style foucauldien sur cette phrase. Que l'on juge : ce que l'archéologie cherche, « ce n'est pas d'établir la liste des saints fondateurs ; c'est de mettre au jour la régularité d'une pratique discursive », Michel FOUCAULT. *L'archéologie du savoir*. Paris : Gallimard, 1992, p. 189.

Le lien unissant le calcul du prix de revient à la partie double est antérieur à l'époque que nous étudions ; pour nous en tenir à la France, nous savons avec Nikitin¹ qu'il se « généralisa » dans les entreprises dès les années 1820 et qu'on le vit s'affirmer dans la littérature vers le milieu du XIX^{ème}, notamment avec la publication du *Traité de comptabilité et d'administration industrielles* de Guilbault, qui connut une première publication en 1865 puis fut réédité en 1880, soit à la lisière de la période qui nous intéresse.

Il n'empêche que la nécessité d'affirmer la jonction entre ces différents termes — prix de revient, industrie et comptabilité — va se prolonger jusqu'au début de notre siècle, ce n'est qu'à partir des années 1920 que les auteurs jugeront superflu de témoigner sur ce sujet. Ils devaient penser sans doute que les trois éléments étaient suffisamment intégrés, associés, les uns aux autres dans l'esprit de leur public, pour qu'il fût inutile d'en rappeler le lien devenu organique, à la manière de ces fils dont le chirurgien se sert pour coudre les tissus après l'opération et qui vont se dissoudre lorsque les chairs seront cicatrisées.

Auparavant, il aura fallu plusieurs publications pour faire passer l'idée qu'il n'existe pas de saine gestion possible hors la connaissance du prix de revient, expliquer à quel point la finalité de la comptabilité se confond avec celle du calcul du prix de revient, que les méthodes « pré-scientifiques » (telle que comptabilité en partie simple ou les calculs extra-comptables en général) sont inaptes à établir un prix de revient utile à l'industriel.

Une question qu'il nous faudra garder à l'esprit, ici, et tout au long de ce chapitre, sera d'apprécier si les arguments développés par les auteurs comptables de cette période pour sceller cette union, ne servent pas un autre objectif que celui, affiché, de calculer un prix de revient ? La « pensée de derrière », comme l'écrivait Pascal, étant d'asseoir la légitimité de la comptabilité, et de ses serviteurs. Position seulement critiquable si la comptabilité venait à manquer son but proclamé : fournir une connaissance utile du prix de revient au dirigeant et à tout responsable de l'entreprise susceptible d'en avoir besoin. On serait alors en présence d'un discours de facture idéologique qui, dans le même temps où il autoriserait d'étendre, hors limites, la prise du pouvoir d'un système sur une organisation, d'un corps de techniciens sur une collectivité, le légitimerait dans l'esprit de tous comme instrument servant l'intérêt général, là où il n'y aurait qu'un appareil — le système comptable —, permettant à ses détenteurs — les techniciens comptables seuls à savoir le faire fonctionner — de tirer le plus grand profit de l'organisation dans laquelle il fonctionnerait.

¹ Marc NIKITIN : 1992, *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, Thèse en Sciences de Gestion.

I- L'importance du Prix de revient selon la comptabilité

Trossen dans l'avant-propos de son livre, *Le calcul des prix de revient industriels*, déclare : « La connaissance exacte du prix de revient et l'étude des facteurs qui déterminent celui-ci forment la base sur laquelle reposent tous les principes directs ou indirects de l'organisation du travail »¹. Simple formule de bon sens. Ce qui retient notre attention se trouve dans une phrase qui précède celle que nous avons citée : « Le calcul des prix de revient a été trop longtemps considéré comme un chapitre spécial de la comptabilité industrielle. »

Sur la période 1880-1950, légion sont les auteurs comptables qui s'accordent sur l'importance du prix de revient ; ainsi Berran et Fuzet expliquent : « Le prix de revient — C'est lui qui domine toutes les questions industrielles ; c'est la base sur laquelle s'appuie le succès de toute entreprise ; c'est le critérium autour duquel gravitent tous les problèmes de la production. »² Citation qui sera reprise telle que par Delaporte dans son ouvrage *Comptabilité appliquée à l'industrie - Le prix de revient*³. Delaporte, toujours dans le même livre, mais cinq pages plus avant, estimait, nécessaire de présenter « les bienfaits obtenus par le prix de revient » en se référant à Jules Simonet qui avait écrit auparavant : « La connaissance parfaite, par le chef d'industrie, de ses prix de revient est indispensable et nous prétendons qu'une usine, où une bonne comptabilité des prix de revient n'existe pas, néglige de ce fait une de ses meilleures chances de prospérité. »

Pour en revenir à Berran et Fuzet ils continuent sur la même veine, dans un opuscule de comptabilité industrielle qui ne comporte que cent-dix pages, en citant longuement Courcelle-Seneuil⁴, l'auteur d'un célèbre *Manuel des affaires*, paru en 1855 et maintes fois réédités, qui écrit :

L'entrepreneur éclairé doit s'efforcer de savoir exactement ce que lui coûte le service économique dont il s'acquitte et le prix qu'il en retirera. La connaissance du prix de revient des articles qu'il fabrique ou des services qu'il rend doit être la base de tous ses calculs, de tous les raisonnements sur lesquels il peut fonder ses opérations; c'est sans contredit, celle qu'il lui importe le plus d'acquiescer et de posséder.

Les calculs qui se rapportent au prix de revient sont, d'ailleurs, d'une extrême importance parce qu'ils amènent l'entrepreneur à passer en revue l'ensemble et les détails de ses affaires, à se livrer à une sorte d'examen de conscience commercial toujours utile, à chercher, en calculant les frais de chaque espèce, s'il ne pourrait pas les réduire par tel ou tel moyen, et il est bien rare qu'il ne parvienne pas à opérer quelque réduction.

¹ Joseph TROSSEN. *Le calcul des prix de revient industriels*, Université de Louvain, 1934.

² Alfred BERRAN, Henri FUZET. *Les comptes de la production*. Paris : Editions de l'Usine, 1922, p. 16.

³ René DELAPORTE. *Comptabilité appliquée à l'industrie - Le prix de revient*. Paris : Roret, 1934, p. 21.

⁴ On lira avec profit le chapitre que lui consacre Luc MARCO : "Jean-Gustave Courcelle-Seneuil 1813-1892. L'orthodoxe intransigeant" in BRETON Yves et LUFTALLA Michel dir. *L'économie politique en France au XIXème siècle*. Paris : Economica, 1991, p. 141-161. Voir également G. RIBEILL. "Courcelle-Seneuil, fondateur du management moderne des entreprises au milieu du XIXème siècle", Société Française pour l'Histoire des Sciences de l'Homme, journées des 19 et 20 mai 1992.

Du reste, celui qui ne fait pas ces calculs ou qui n'en tient pas compte s'expose à croire qu'il est en bénéfice lorsqu'il est en perte et plus souvent encore à vendre les articles qui font l'objet de son entreprise au-dessous du prix de revient, à ne pas bien savoir comment il doit se comporter dans ses ventes et quand, placé en présence d'un concurrent, il doit accepter ou refuser le prix qui lui est offert.¹

Tant bien même un auteur essaie d'échapper à cet article de foi comptable pour le prix de revient, il ne peut s'empêcher d'y succomber, au moins par prétériorité, comme Calmès :

Il est inutile d'insister ici sur la grande importance du prix de revient pour l'industrie. Obtenir des prix de revient aussi détaillés et aussi exacts que possible est non seulement une question vitale pour chaque fabrique en particulier, mais aussi une question d'intérêt général qui entraîne des conséquences économiques et sociales de la plus haute importance (avilissement des prix, concurrence déloyale et faillites par suite de prix de revient incomplets et inexacts ; salaire à la tâche, participation aux bénéfices, échelle mobile des salaires et autres moyens d'entente entre le capital et le travail sont basés sur les prix de revient).²

On pourrait ainsi multiplier les exemples. En vérité, tous les auteurs traitant de comptabilité industrielle souligneront, peu ou prou, le rôle joué par le prix de revient dans la conduite des affaires, n'hésitant pas à se référer aux propos tenus sur ce thème par leurs prédécesseurs pour venir conforter cette idée, comme nous l'avons vu avec Berran et Fuzet se référant à Courcelle-Seneuil, puis avec Delaporte qui, à son tour citera Berran et Fuzet,...

Cette importance reconnue du prix de revient ne vaut pas que pour la seule comptabilité industrielle — le contraire eût surpris — mais s'étend à la comptabilité dans son ensemble, qui partage le principe soutenu par Mabit selon lequel « la comptabilité des prix de revient, ou comptabilité industrielle, apparaît comme un des chapitres les plus importants de la comptabilité »³ ; principe érigé par Léautey et Guilbault expliquant dès 1889 :

Par la permanence du prix de revient des valeurs de l'inventaire, tout s'éclaircit dans l'esprit de qui échange ou produit. L'entrepreneur quelconque suit ses opérations avec une exactitude mathématique, il sait où il va, il peut s'avancer ou s'arrêter à temps, il est maître de son entreprise, il cherche les améliorations dont sa comptabilité lui démontre la nécessité⁴.

Si le calcul du prix de revient est un des objectifs principaux assignés à la comptabilité, il est vrai que c'est dans le domaine industriel qu'il va se poser avec le plus d'acuité, comme le souligne Delaporte : « Dans le commerce, on attache peu d'importance au prix de revient, hormis dans quelques importantes Maisons à ventes journalières nombreuses

¹ Cité par Alfred BERRAN, Henri FUZET. *Les comptes de la production*. Paris : Editions de l'Usine, 1922, p. 17.

² Albert CALMÈS. *La comptabilité industrielle*. Paris : Payot, 1922, p. 129.

³ Jean MABIT. *L'organisation des sociétés*. Etampes : Dorman, 1946, p. 26.

⁴ A. GUILBAULT, E. LEAUTEY. *La Science des comptes*. Paris : Librairie comptable et administrative, 1889, p. X.

ou à succursales multiples »¹, puis il cite Blairon : « c'est seulement en matière de comptabilité industrielle que les trois questions suivantes sont plus ou moins résolues : 1° la question du prix de revient des objets achetés pour être revendus ; 2° la question de la permanence de l'inventaire ; 3° la question de la mensualisation des situations comptables »².

Nous venons de voir la « Triple Alliance » que les auteurs comptables croient déceler entre l'importance du prix de revient pour la gestion, l'industrie (lieu privilégié où ce calcul prend toute sa dimension), et la comptabilité (moyen de fournir cette connaissance). Ce que Julhiet résume ainsi : « La connaissance du prix de revient est indispensable au chef d'entreprise ; l'établissement du prix de revient est un des principaux services que rend la comptabilité. »³ Cette association de termes se retrouve dans les titres des livres, la combinaison comptabilité, industrie, prix de revient, se fera sans que l'on puisse réellement comprendre à quoi correspond la distinction entre le *Prix de Revient dans l'industrie* (Stuveras, Paris,...), la *Comptabilité appliquée à l'industrie - Le Prix de Revient* (Delaporte), la *Comptabilité des Prix de Revient* (Pacaud).

Si la solution qu'apporta la comptabilité au calcul du prix de revient fut satisfaisante pour ses utilisateurs, il n'y a lieu que de se réjouir de cette entente ; ce ne serait que si l'information produite fût inadéquate pour répondre aux soucis des gestionnaires qu'il y aurait à redire ; et, peut-être, à parler d'annexion du calcul du prix de revient par la comptabilité plutôt que d'alliance. L'importance que donne la comptabilité au prix de revient est légitime, sauf à ce qu'il y ait impotence de la comptabilité à calculer le prix de revient de façon pertinente.

Mais avant d'en arriver à ce problème, il nous faut chercher à comprendre ce qui permit aux ouvrages adossés à la comptabilité en partie double dans l'industrie de se confondre, du moins dans le discours, avec le calcul du prix de revient.

II- Partie double, Partie simple, calcul extra-comptable : trois méthodes, un prix de revient

Si de nombreuses publications traitant de comptabilité, depuis la fin XIX^{ème} siècle jusqu'à l'entre-deux-guerres, insistèrent sur l'importance du calcul du prix de revient, comme nous venons de le voir, il faut ajouter qu'il ne s'agissait pas de n'importe quel prix de revient, ni de n'importe quelle manière de le calculer. Le prix de revient dont il était question, était ce qu'elles nommaient le prix de revient *réel* ou *exact* et non l'estimation, le devis. Pour ces derniers, les comptables acceptaient, en majorité, d'en

¹ René DELAPORTE. *Comptabilité appliquée à l'industrie - Le prix de revient*. Paris : Roret, 1934, p. 18.

² Hector BLAIRON. *Comptabilité des industries manufacturières*. Bruxelles : Revue belge des Sciences commerciales, 1926, p. 11.

³ Edouard JULHIET. *Cours de finance et comptabilité dans l'industrie*. Paris : Eyrolles, 1922, p. 126.

partager avec les ingénieurs, la direction, l'imperium. En revanche, le comptable revendiquait l'exclusivité du calcul du prix de revient en partie double dont les ouvrages soulignent l'impérieuse nécessité. Il fallait donc en finir avec la pratique de la partie simple (l'essentiel de la tâche avait été accompli au siècle précédent), et surtout bien opérer la distinction entre un calcul réalisé selon la comptabilité, seul capable de vérité, et celui établi en extra-comptable. Rappelons que le premier constituait un saut dans la modernité quand le second était issu d'une tradition qui se perd dans la nuit des temps.

Cet affrontement entre plusieurs méthodes doit également se comprendre à partir des intérêts que des individus avaient à défendre le groupe professionnel auquel ils s'identifiaient. Si, comme nous l'avons dit, les succès que les tenants de la partie simple, disciples d'E.T. Jones¹, avaient remportés au siècle dernier, s'étaient estompés et que ces derniers ne présentaient plus guère de menace, il en allait autrement de la concurrence des pratiquants du calcul extra-comptable. Celui-ci revêtait au moins deux défauts aux yeux des comptables :

1. il était confié en priorité à l'expertise des ingénieurs et non à leur,
2. il pouvait être mis en œuvre directement par celui qui avait besoin d'une information sur un prix de revient, sorte d'automédication que le patient s'administrait.

Dans les deux cas, il échappait à leur autorité.

C'est donc sur deux fronts que les publications de comptabilité industrielle vont avoir à combattre : contre la comptabilité, mais en partie simple, et contre les pratiques extra-comptables. Avec dans le dernier cas des adversaires vivaces, les ingénieurs notamment, Nikitin notant avec Loft que « ce n'est qu'après la Première Guerre mondiale que les ingénieurs abandonnèrent ce champ d'activité [le calcul des coûts] aux experts-comptables »². Nous allons tenter de cerner les arguments qui furent développés dans chaque cas.

A- L'abandon de la partie simple

Au sujet de la partie simple, si plusieurs auteurs ont exprimé leur distance vis-à-vis de cette méthode, ils l'ont fait le plus souvent de façon lapidaire. Ainsi Julhiet déclarant « La comptabilité "en partie simple" n'est pas une simplification de la comptabilité en parties doubles : elle en fait disparaître le principe même et les avantages »³. Autrement dit, la cause paraît entendue et il n'est guère nécessaire de s'y attarder. Au même moment

¹ Voir la communication de Marc NIKITIN. J.-P. PAYEN (1759-1820) et l'ombre d'E.T. JONES : les débuts de la tenue des livres des manufacturiers. Congrès de l'AFC 1994, p. 53-66.

² Marc NIKITIN : 1992, *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, Thèse en Sciences de Gestion, p.367. Voir également Anne LOFT. *Understanding Accounting in its social and Historical Context*. Garland : New-York, 1988, p. 117. Nous verrons dans le chapitre sur « le prix de revient uniforme » que les ingénieurs investirent de nouveau ce champ dans les années trente.

³ *Ibidem*, p. 272.

Calmès va néanmoins juger utile d'expliquer longuement et précisément les avantages et inconvénients des deux systèmes.

Il commence par poser le problème, gravement : « Le choix d'un système de comptabilité n'est pas autre chose que le choix d'un système de comptes. A cet égard, c'est entre la comptabilité en partie simple et la comptabilité en partie double qu'il faut choisir. » Un choix qu'on ne peut esquiver d'autant que « le législateur est resté muet à ce sujet. Légalement, la comptabilité en partie double n'est expressément imposée à aucune entreprise »¹. Puis, après avoir rappelé la simplicité de la méthode en partie simple, qui se paie par un manque de fiabilité, il conclut :

Les comptes concernant les opérations internes de l'exploitation peuvent, dans la comptabilité en partie double, fournir les éléments et le contrôle du prix de revient. La comptabilité en partie simple n'ayant pas de tels comptes ne peut obtenir ces données. Théoriquement, il ne serait pas impossible de compléter les comptes de la comptabilité en partie simple par un système d'écritures sur les opérations de fabrication et les frais de fabrication de façon à en tirer également des données sur les profits, les pertes et le prix de revient, mais pratiquement ce but est plus facile à atteindre par la comptabilité en partie double dont le mécanisme est particulièrement apte à saisir couramment toutes ces opérations sans exception. [...] C'est de la nécessité d'exposer les opérations de la fabrication que découle indirectement l'obligation pour les entreprises industrielles d'avoir une comptabilité en partie double.²

Partant de là, il délimite le champ dans lequel se poursuivra le reste de son ouvrage : « Aussi nous occuperons-nous désormais exclusivement de cette comptabilité. » Nous le rejoindrons sur ce dernier point, comme annoncé initialement.

B- Distinction entre prix de revient réel et estimatif

Nous aurons l'occasion de revenir sur les différentes acceptions du terme prix de revient, pour l'instant nous nous en tiendrons à lever l'ambiguïté première tenant au moment auquel on se place dans le temps pour le considérer : avant la fabrication du bien, il faut parler de prix estimatif ou devis, après sa fabrication et donc après l'utilisation des ressources qu'il a consommées, il s'agira du prix de revient réel : les ouvrages n'auront de cesse d'expliquer que « *Le prix de revient comptable est le seul vrai* ; les prix de revient avant fabrication sont des évaluations. »³ Et Blairon d'ajouter :

Cependant, dans la bouche de beaucoup d'industriels et même de comptables incultes, ces deux expressions ont la même signification. Un chef d'industrie, qui n'a pas de comptabilité industrielle, qui n'est donc pas outillé pour établir un prix de réalisation d'une

¹ Albert CALMES. *La comptabilité industrielle*. Paris : Payot, 1922, p. 60.

² Edouard JULHIET. *Cours de finance et comptabilité dans l'industrie*. Paris : Eyrolles, 1922, p. 64.

³ On trouve ce commentaire de façon récurrente dans la littérature comptable, à commencer bien sûr par la *Science des comptes*, p. XIII, « Une des causes de la ruine de beaucoup d'entreprises est dans l'indétermination des prix de revient. Un prix de revient résultant d'une bonne comptabilité est exact, un prix de revient par devis ne peut être exact qu'accidentellement. Dans le premier cas on a obtenu la vérité [...]. Dans le second cas on a simplement fait un calcul de probabilités et obtenu une approximation que les faits contredisent fréquemment. »

commande, vous dira “Je connais mes prix de revient, je les calcule pour chaque commande” et vous apprenez, dans la suite, qu’il a voulu parler de devis estimatifs¹.

Qu'on se le tienne pour dit : il n'y a qu'un seul vrai prix de revient, celui déterminé par la comptabilité.

C- Rôle du comptable dans l'établissement du devis

Pour ce qui est du devis, nous allons voir que les auteurs comptables se font « accommodants », ils tolèrent de partager avec d'autres son élaboration. Mais s'indignent de ce qu'on puisse les en écarter. Ainsi Chardonnet, après avoir déploré que l'on confonde prix de revient et devis, va s'élever contre le fait que ce dernier soit de la seule responsabilité des ingénieurs quand il devrait l'être également du comptable :

Il est regrettable, à notre avis, que le mot “prix de revient” soit employé pour définir les résultats obtenus par des systèmes qui se proposent non pas de déterminer un prix de revient réel et exact, mais une simple estimation de prix de revient. Il est généralement calculé — précise-t-il, peu après — par les ingénieurs seuls, ce qui est une faute ; car ceux-ci très qualifiés en ce qui concerne la fabrication, se trompent souvent au sujet des frais de vente, des amortissements, des impôts, des frais financiers, etc. Il serait préférable que le devis soit établi dans l'entente étroite du technicien, du comptable industriel et de l'agent de vente².

Calmès, comme d'autres, fait le même constat, et donne les raisons (économie et efficacité) pour y remédier en veillant à ce que les comptables soient associés à l'élaboration de ce prix estimatif :

Il est des fabriques qui séparent entièrement ces deux fonctions [comptabilité et devis], à tel point qu'il existe un bureau de la comptabilité, appartenant à la division commerciale, et un bureau des prix de revient, annexé à la division technique et composé d'ingénieurs et d'agents techniques, tous étrangers à la comptabilité. [...] Une pareille organisation comptable, à la fois onéreuse et peu fertile en résultats doit être rejetée.³

D- Rôle du comptable dans l'établissement du prix de revient réel

Si les auteurs se résolvent à ce que les comptables partagent avec d'autres l'établissement du devis (il s'agit, en vérité, davantage d'une revendication pour ne pas en être écarté), on note une grande fermeté pour que le prix de revient réel soit du domaine exclusif du comptable. Cela passe par Lambert qui, après avoir rappelé le dogme (le respect de la partie double), va excommunier la pratique extra-comptable :

¹ Hector BLAIRON. *Comptabilité des industries manufacturières*. Bruxelles : Revue belge des Sciences commerciales, 1926, p. 228.

² Léo CHARDONNET. *Traité de comptabilité industrielle*. Bordeaux : Delmas, 1946, p. 29.

³ Albert CALMÉS. *La comptabilité industrielle*. Paris : Payot, 1922, p. 130, réflexion que lui reprendra G. TRAPLOIR. “L'analyse du Prix de Revient, clef des problèmes économiques et sociaux”, *Revue du CNOF*, mars 1939, p. 226.

Quel que soit le genre d'industrie ou le système de comptabilité, il est toujours nécessaire que le prix de revient soit comptabilisé, qu'il soit extrait des écritures comptables et que toutes ses données soient en parfaite concordance avec celles de la comptabilité. Des industriels font un prix de revient "à côté" de la comptabilité sans corrélation avec celle-ci : ce procédé est déplorable¹.

Un autre témoignage de cet esprit « d'illustration des mérites de la partie double dans le calcul du prix de revient et de défense contre les pratiques non comptables » se retrouve chez Calmès :

Le calcul du prix de revient dans les limites, et non pas en dehors, de la comptabilité est non seulement logique mais ce procédé présente aussi un grand avantage, outre celui d'être plus simple et moins dispendieux : c'est que la comptabilité en partie double renferme un contrôle de ses propres résultats, ... alors que les calculs effectués en dehors de la comptabilité ne présentent que rarement et difficilement une possibilité de contrôle. Ce ne sont, le plus souvent que des chiffres peu sûrs et peu vérifiables.²

Lucas a le souci de bien distinguer le rôle et la position de chacun, ce qui dans un langage familier s'exprimerait par l'expression « ne pas mélanger les torchons (devis) et les serviettes (prix de revient) », et qui, dans des termes plus appropriés, surtout plus élégants, devient :

Là où il existe un "Bureau des Prix de revient" ce bureau devrait être une section de la Comptabilité et ne devrait pas, au contraire, être à proximité des Ateliers. On lui trouve une analogie avec le "Bureau des devis", et il semble logique de grouper les deux bureaux comme cela se voit fréquemment. C'est une erreur fondamentale.³

E- Chacun son métier

S'il est clair qu'il convient de distinguer devis et prix de revient, que ce dernier est du ressort exclusif du travail comptable, que le prix estimatif doit voir la collaboration de l'ingénieur et du comptable, alors chacun étant à sa place tenant son rôle, l'entreprise fonctionnera efficacement, ce que Léautey et Guilbault avaient compris dès 1889 en prescrivant :

L'ingénieur organise le travail et le conduit, il a autorité sur les transformations de la matière première qu'on lui confie, sur le travail des ouvriers, sur la marche des machines, mais là s'arrête son rôle. Au comptable de digraphier [passer les écritures en partie double] les mouvements des magasins livrant la matière, des ateliers transformant cette matière, de la caisse payant la main-d'œuvre, etc. ; au comptable d'appliquer les frais spéciaux et généraux aux produits dans une juste proportion et de déterminer finalement les prix de revient qui, communiqués à l'ingénieur, lui montrent si ses prévisions se sont réalisées ou bien les raisons des différences.⁴

¹ Camille LAMBERT. *Comptabilité et organisation administrative dans l'industrie*. Paris : Dunod, 1922, p. 7.

² Albert CALMES. *La comptabilité industrielle*. Paris : Payot, 1922, p. 131.

³ Maurice LUCAS. *Nouveau cours de comptabilité et d'organisation comptable*. Thaan-les-Vosges, 1927, p.90.

⁴ A. GUILBAULT, E. LEAUTEY. *La Science des comptes*. Paris : Librairie comptable et

Nous ne résistons pas à la tentation de recourir, à nouveau, à une expression familière « chacun son métier, les vaches seront bien gardées. » Mais il faudrait dire, pour célébrer les mérites de la division du travail de façon plus « académique », avec Platon : « Aucun forgeron ne doit en même temps pratiquer le travail du bois, pas davantage celui qui travaille le bois ne devra s'occuper plus que de son propre ouvrage »¹.

Pour conclure, nous ne pouvons mieux faire que de citer Calmès :

En résumé, nous pouvons formuler les principes suivants :

1. La comptabilité et le calcul du prix de revient forment un tout dont les deux éléments sont solidaires.
2. Une comptabilité bien organisée doit pouvoir fournir toutes les données nécessaires au calcul du prix de revient.
3. Il n'y a pas de calcul exact et de contrôle des prix de revient en dehors de la comptabilité
4. Dans certains cas, le calcul du prix de revient exige sur la base des données de la comptabilité des répartitions et des dépouillements complémentaires.²

Et qu'il nous soit permis d'ajouter, opinion toute personnelle, notre plein accord avec Calmès... sur le quatrième principe.

III- L'importance du prix de revient pour « la science des comptes »

Nous avons vu l'importance que les auteurs comptables — de la fin XIX^{ème} jusqu'au années vingt de notre siècle — conféraient au prix de revient dans la gestion d'une entreprise, au prix de revient et non au devis. Nous avons mis en lumière la place que les comptables s'attribuaient dans ce calcul, dès lors qu'il respectait le principe de la partie double seul capable, selon eux, d'apporter *la* connaissance. Nous allons dans cette section changer de perspective et nous tâcherons de savoir quel rôle le prix de revient jouait dans le modèle dominant la comptabilité de cette période.

« La loi de la permanence de l'inventaire des valeurs à leur prix de revient est la loi capitale de la science des comptes. »³ Ainsi parlaient Léautey et Guilbault en 1889.

Or dans la mécanique (terme particulièrement adapté à la conception comptable de la fin du siècle dernier) de la comptabilité en partie double, « l'obtention comptabilisée des prix [devient la] condition *sine qua non* de la réalisation de la permanence de l'inventaire dans les comptes »⁴.

administrative, 1889, p. 480-481

¹ PLATON. *Les Lois*. La Pléiade : Paris, 1950, p. 948.

² Albert CALMÈS. *La comptabilité industrielle*. Paris : Payot, 1922, p. 132

³ A. GUILBAULT, E. LEAUTEY. *La Science des comptes*. Paris : Librairie comptable et administrative, 1889, p. 478. Une note en bas de page vient préciser que cette loi « a été dégagée par l'un de nous dans son *Traité de comptabilité et d'administration industrielles* », il s'agit de Guilbault.

⁴ *Ibid.* p. 475.

Sans prix de revient calculé comptablement, plus de permanence de l'inventaire. Sans permanence de l'inventaire, plus de science des comptes ?

Si les utilisateurs proclamés du prix de revient sont les dirigeants et autres décisionnaires, il ne faut pas oublier que les comptables sont aussi directement concernés. Pour la cohérence du système élaboré, pour maintenir les déclarations de scientificité, pour accéder au degré de respectabilité visé, le prix de revient occupe une position nodale : c'est à partir de lui que s'opèrent les mouvements de valeur du magasin à l'atelier, de l'atelier au magasin, puis du magasin à la vente. Mais, en vérité, ce prix de revient répond à quel impératif ? Un objectif serait de fournir une information pertinente à l'ingénieur, au directeur, ... Pertinence dont la définition est entachée de subjectivité, de flou. Un autre objectif auquel le prix de revient doit satisfaire, c'est d'incorporer *globalement*, lors des virements de compte à compte, la totalité des frais pour ne pas menacer l'équilibre du système. Car, si tel n'était pas le cas, cela traduirait une erreur objective, décelable incontinent. Dans la liste des priorités, on peut concevoir que ce soit la seconde qui l'emporte dans l'esprit du comptable.

Que dans les imputations des frais généraux il y ait des ventilations arbitraires rendant les prix de revient à l'unité absurdes, peut-être, mais la balance tombe juste. Que les informations parviennent au bout de plusieurs semaines, leur faisant perdre beaucoup de leur intérêt, soit, mais la balance tombe juste. Et qu'importe si l'on n'a pas distingué les frais variables de ceux qui sont fixes, pourvu que la balance tombe juste.

Qu'il entre une part d'outrance, de caricature, dans notre propos, nous n'en disconvenons pas, mais il reste peu discutable que la présentation faite quant à l'importance du prix de revient pour l'utilisateur qu'est le comptable, lui laisse la part belle, dans la littérature, quitte à oublier l'autre utilisateur, celui pour qui les auteurs proclament qu'ils travaillent : les décisionnaires de l'entreprise.

S'agit-il d'un dévoiement intentionnel ? Certainement pas, l'explication est plutôt à chercher dans la « conviction » que partagent les différents auteurs d'une adéquation entre leur calcul du prix de revient comptable et celui auquel les entreprises peuvent raisonnablement parvenir dans un délai « acceptable », avec un niveau d'approximation non-fantaisiste, bref, utile aux gestionnaires. En lieu de conviction, il faudrait peut-être parler d'illusion. Le mirage de la gratuité du coût de transaction, auquel Oliver Williamson ne rend la théorie attentive que depuis peu, et le positivisme alors triomphant se mêlent vraisemblablement pour soutenir leurs certitudes.

Pour illustrer ce que nous appellerons le scientisme comptable, prenons l'exemple de la classification des comptes élaborée par Léautey et Guilbault :

- 1ère Série : A- Comptes du capital ancien ou antécédent ;
- 2ème Série : B- Comptes de valeur d'inventaire [...], au prix de revient ;
- 3ème Série : C- Comptes des tiers, [...] au Prix de transaction ;

4ème Série X- Compte des résultats, récepteurs des différences qui se produisent entre le prix de revient et le prix de cession des valeurs échangées.¹

La représentation qu'ils s'en font s'exprime comme suit : « Cette classification des comptes en quatre groupes est naturelle et rigoureusement scientifique dans ses principes, autant que morale et utile dans ses conséquences économiques, sociales et politiques »².

Cet exemple n'est pas isolé et nous fait dire que dans les constructions théoriques livrées par la littérature comptable, la connaissance du prix de revient y est surdéterminée par l'enjeu du statut auquel les théoriciens comptables aspirent pour leur discipline, par leur *désir* de scientificité.

La théorie s'y transforme en un cadre idéologique aux effets doubles :

- d'une part, un hermétisme à toute idée pouvant remettre en question le dogme de l'inventaire permanent, donc *figeant la théorie*,
- d'autre part, un manque d'écoute des besoins des utilisateurs extérieurs à la discipline, ceux-ci ne pouvant vouloir autre chose que *la vérité* (sauf par méconnaissance de leur propre besoin, auquel cas autant l'ignorer), donc *une déconnexion d'avec la pratique*.

Or l'idée d'un discours clos, imperméable à la critique, dans la période comprise entre la fin XIXème et l'entre-deux-guerres, est lisible chez Léautey et Guilbault, les saints patrons de la Comptabilité :

En dehors de la loi de la permanence de l'inventaire des valeurs à leur prix de revient et son corollaire, la classification rationnelle des comptes, il n'est que procédés empiriques de tenue des livres livrant le capitaliste, le commerçant, l'industriel ou l'agriculteur à toutes les illusions comme à toutes les incertitudes sur la direction à imprimer à leurs entreprises.³

Nous allons constater dans la partie qui va suivre que la permanence de l'inventaire et la classification rationnelle des comptes seront, pourrait-on dire, « la marque de fabrique » des ouvrages traitant du prix de revient selon la perspective comptable, avec évidemment deux approches distinctes, selon qu'on se situe avant ou après 1947.

§2- Relations entre comptabilité générale et comptabilité des prix de revient

Il existe des aspects spécifiques à la comptabilité des prix de revient⁴, nous les verrons plus avant ; pour l'heure, nous nous attacherons : d'une part aux aspects génériques de

¹ *Ibid.* p. 473.

² L'idée d'une congruence entre la comptabilité et la morale s'est-elle dissipée un siècle plus tard ? Peut-être pas, cf. la communication de Jacques PIERRE. *Ethique et comptabilité : une vieille rencontre entre philosophie et gestion.* Congrès de l'AFC, 1994, p. 67-82.

³ A. GUILBAULT, E. LEAUTEY. *La Science des comptes.* Paris : Librairie comptable et administrative, 1889, p. 479.

⁴ Nous utiliserons indifféremment par la suite les termes comptabilité des prix de revient et comptabilité

la comptabilité, mais qui se retrouvent néanmoins dans les ouvrages de comptabilité industrielle, et d'autre part aux problèmes que posent la jonction de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique.

Par aspects génériques nous entendons les mécanismes de base de la technique de la partie double : principe de double enregistrement d'une même opération, fonctionnement d'un compte, présentation des documents de base (journal, grand-livre, balance) ; pour la jonction, il s'agit des questions d'inventaire permanent et des techniques permettant de relier comptabilité générale et comptabilité industrielle et enfin de ceux ayant trait à la classification des comptes.

I- Les mécanismes de base

Nous jugeons utile d'évoquer ces mécanismes de base — quand bien même ne concernent-ils le calcul du prix de revient que de façon lointaine — car les ouvrages de comptabilité traitant du prix de revient vont, eux, leur consacrer une place significative, et ce jusqu'à l'entre-deux-guerres. C'est le cas des livres de Léautey et Guilbault, de ceux d'Edom, Bournisien, Berran et Fuzet, Juilhet, Calmès, Lucas, Faure. Soit que, dans ces ouvrages, la comptabilité industrielle fasse partie d'une présentation globale (comme pour la *Science des comptes*), soit qu'il se présente comme traité, précis, de comptabilité industrielle (c'est le cas chez Bournisien ou Calmès).

Cette approche nous semble également nécessaire pour mieux nous imprégner de l'état d'esprit de ceux qui écrivaient alors sur le prix de revient, et montrer comment, pour eux, la face comptable lui était inséparablement liée. Ce qui nous semble hors sujet aujourd'hui, au travers notre perception du coût de revient dans la comptabilité analytique qui s'écarte progressivement des techniques de comptabilisation en partie double, se conçoit naturellement à cette époque, quand la question de comptabilités séparées ne fait pas problème, ne revêt pas de caractère solennel.

Plutôt que d'emprunter une présentation classique des mécanismes de base telle qu'on peut les suivre dans des ouvrages de comptabilité industrielle, nous proposons à titre d'illustration du « tout comptable », auquel, pensons-nous, le calcul du prix de revient n'échappa pas, de donner à voir comment Léautey et Guilbault recommandèrent de tenir sa comptabilité au... prolétaire !

industrielle, équivalence qui trouve sa justification dans le vocabulaire usuellement employé, lors de la période 1880-1947 ; reste que la terminologie varie d'un auteur à l'autre ainsi « la comptabilité industrielle comprend : la comptabilité du prix de revient [et] la comptabilité commerciale » pour C. ANSOTTE, A. DEFRISE. *Traité pratique de comptabilité industrielle*. Douv : Vaubert, 1919. De même parlons-nous de comptabilité générale, sachant que certains préfèrent à cette époque, pour désigner la même chose, parler de comptabilité financière ou de comptabilité commerciale.

« En principe les registres essentiels de la comptabilité du prolétaire sont comme ceux du commerçant même, le Journal et le Grand-Livre. »¹ Notant que l'argent est l'unique valeur mouvementée, ils préconisent l'adoption d'un modèle de grand-livre, dont nous fournissons la reproduction (figure 1).

Après avoir passé en revue, les différentes opérations survenant usuellement en cours d'exercice : achat de nourriture, paiement du loyer, etc., puis adapté le document à la situation du prolétaire — celui-ci « achetant fréquemment à crédit » — en créant une colonne de dépense à crédit, les auteurs indiquent les écritures à passer en fin d'exercice, avant de présenter l'inventaire-bilan dont nous joignons modèle (figure 2).

Et de conclure le plus sérieusement du monde : « En résumé ce mode de comptabilité, aussi simple que clair et méthodique, répond à tous les besoins du prolétariat »².

Certes, notre présentation est caricaturale et ne porte pas sur un calcul de prix de revient ; elle est néanmoins représentative de cet excès de la chose comptable. En cette fin XIXème, ne peut on déceler là le stigmate d'une dérive technique qui escamote, occulte, la réalité sociale ? Bref, non pas une approche scientifique mais un discours idéologique.

Nous retrouvons le même excès comptable lorsque le prix de revient est traité par ces auteurs. Notamment dans des ouvrages de comptabilité industrielle³ qui consacrent un espace disproportionné aux aspects techniques élémentaires du mécanisme de la partie double eu égard celui réservé à la réflexion sur la pertinence du prix de revient. Ils se focalisent sur les moyens, insistant à outrance sur des questions comptables de base, et délaissent les interrogations sur la finalité de l'information à construire pour qu'elle serve à l'ingénieur, au commercial,...

Tout se passe comme s'il suffisait d'avoir une comptabilité dont le fonctionnement respectât bien les préceptes séculaires de la partie double, pour que le prix de revient calculé s'en trouvât adapté au besoin d'un utilisateur qui ne fût pas comptable. On serait tenter d'évoquer une « filière inversée » — pour reprendre l'expression que Galbraith utilisa dans le *Nouvel Etat industriel* — où ce seraient les fabricants (les comptables) qui imposent leurs produits (le prix de revient) aux consommateurs (les responsables de l'entreprise). Ce renversement étant rendu possible par la puissance d'un appareil technique (la comptabilité industrielle) — servi par une techno-structure (la corporation comptable) — face auquel le consommateur (le dirigeant, l'ingénieur) démuné, est voué à la passivité, joue les utilités.

Enfin, n'est-il pas plus gratifiant, pour les auteurs auxquels nous faisons référence, de s'en tenir à des lois autorisant un discours universel, *sub specie aeternitatis* ; plutôt que de

¹ A. GUILBAULT, E. LEAUTEY. *La Science des comptes*. Paris : Librairie comptable et administrative, 1889, p. 160.

² *Ibid.* p. 166.

³ Il y a bien sûr un « sacré » distinguo entre un livre comme la *Science des comptes* qui aborde tous les types de comptabilité et ceux d'épigones comme Bournisien ou Calmès qui traitent exclusivement de l'industrie. Dans les deux cas cependant on peut avancer que le prix de revient, en tant qu'outil de gestion, est occulté au profit de la technique comptable.

RECETTE			DÉPENSE			Fournisseurs	Nourriture	Loyer	Habille- ment et linge	Éclairage chauffage blanchissage	Menues dépenses et plaisirs	Mobilier et outils		
Dates	Détails	Sommes	Détails	Comptant	Crédit									
X ^{re}	31	Solde en Caisse.	27 50											
J ^{vier}	1	Semaine . . .	40 "	Viande A.	" "	2 50	A	2 50	" "	" "	" "	" "		
	"		" "	Pétrole . .	" 50	" "	"	" "	" "	" 50	" "	" "		
	"		" "	Tricot . . .	3 "	" "	"	" "	3 "	" "	" "	" "		
	"		" "	Légumes . .	" 50	" "	"	" 50	" "	" "	" "	" "		
	"		" "	Lit de fer.	5 "	12 "	B	" "	" "	" "	" "	17 "		
	"		" "	Linge. . . .	10 "	25 "	"	" "	35 "	" "	" "	" "		
	"		" "	Table. . . .	5 "	5 "	"	" "	" "	" "	" "	10 "		
	"		" "	Chaises. . .	8 "	8 "	"	" "	" "	" "	" "	16 "		
	"		" "	Vin	1 50	" "	"	1 50	" "	" "	" "	" "		
	"		" "	Loyer	25 "	" "	"	" "	25 "	" "	" "	" "		
	"		" "	Café-conc.	" 75	" "	"	" "	" "	" "	" 75	" "		
	2		" "	Payé à A.	2 50	" "	A	2 50	" "	" "	" "	" "		
		En Caisse 5, 75.)	67 50		61 75	52 50		2 50	4 50	25 "	38 "	" 50	" 75	43 "

Figure 1 : Registre du prolétaire

Figure 2 : Inventaire-bilan du prolétaire

140. — Inventaire-Bilan.

Présentons cette Balance-Situation sous forme d'Inventaire pour que le lecteur, peu initié, comprenne mieux :

Modèle d'Inventaire

ACTIF :

Caisse	100 »
Mobilier	100 »
Caisse d'épargne	100 »
Total de l'actif.	300 »

PASSIF :

Fournisseurs	50 »
Total du passif.	50 »
Différence représentant le capital	250 »

141. — Conclusion sur la comptabilité du prolétariat.

En résumé ce mode de comptabilité, aussi simple que clair et méthodique, répond à tous les besoins d'ordre du prolétariat, tant sous le rapport du contrôle des dépenses que sous celui de leur classement statistique. Il ne réclame le secours des formules doubles qu'à la fin de l'année, pour le règlement du *Compte annuel*, compte d'ordre qui, englobant les opérations de l'année, montre les pertes ou les dettes par son solde débiteur et l'épargne par son solde créancier. Ces diverses raisons nous engagent à en préconiser l'enseignement aux élèves des écoles primaires, qui seraient initiés en quelques leçons à la pratique élémentaire de l'ordre comptable dans la famille.

mettre à jour une amélioration utile, mais locale, précaire, dont le récit trahirait leur « empirisme étriqué » ? C'est une question dont il faudra se souvenir lorsque nous étudierons le calcul du prix de revient sous l'angle de la gestion, c'est-à-dire dans une perspective prenant le responsable, le manager, le décisionnaire, comme utilisateur privilégié de l'information et que nous aurons à rendre compte d'un retard français à appliquer certaines techniques pouvant aller dans ce sens et qui étaient appliquées ailleurs auparavant.

« Nous avons, à dessein, — écrit Charles Brunet, en 1948 — traité jusqu'ici les questions de résultats analytiques d'exploitation, de prix de revient sans faire intervenir les règles de la comptabilité en partie double ; nous voulions en effet, essayer de nous faire comprendre de tous, et non pas seulement des comptables. Est-ce à dire que l'on peut tenir utilement de tels comptes sans faire appel à la partie double ? Nous ne le croyons pas... »¹, mais il renvoie le lecteur qui serait intéressé par ces questions à un manuel de comptabilité générale, estimant qu'autrement il sortirait du cadre de son ouvrage. Notons le déplacement de la technique comptable, dans le discours, qui passe du centre à la périphérie, après que le Plan Comptable 1947 ait disjoint comptabilité financière et comptabilité du prix de revient.

II- L'inventaire permanent, le paradigme perdu

Nous avons vu l'importance de l'inventaire permanent dans la justification donnée par les auteurs comptables pour exciper de son statut scientifique ; quand Blairon écrit : « il n'y a pas de comptabilité industrielle scientifique possible, sans l'application rigoureuse des principes de l'Inventaire permanent de tous les existants »², il s'inscrit dans une tradition que l'on peut faire remonter à 1840, avec J.E. Queulin, et qui trouva dans Léautey et Guilbault, en 1889, ses véritables apôtres avec leur « manifeste » de 1889, la *Science des comptes*.

Il ne faudrait pas croire que de 1889 à 1947, date à laquelle la doctrine dominante abandonna le dogme de la permanence de l'inventaire, il n'y eut pas, tant dans le fond que dans la forme, des signes annonciateurs de cette évolution. De plus, si ce changement, en 1947, eut des répercussions dans le discours tenu sur le calcul du prix de revient, nous verrons qu'il ne faudrait pas, non plus, en surestimer l'importance quand nous étudierons les pratiques des entreprises, et que, paradoxalement, il en eut davantage sur la discipline comptable elle-même, dans sa quête de scientificité³.

¹ Charles BRUNET. *Technique de la comptabilité industrielle dite comptabilité analytique d'exploitation*. Paris : Foucher, 1948, p. 135.

² Hector BLAIRON. *Comptabilité des industries manufacturières*. Bruxelles : Revue belge des Sciences commerciales, 1926, p. 12.

³ Rappelons que le Plan 1947 était facultatif, sauf exceptions (entreprises nationalisées). Les entreprises ne se mirent à appliquer le plan comptable qu'à la fin des années 1950, quand pour pouvoir bénéficier des

A- Le fond

Quel que fût le ton employé par les gardiens de la Loi : péremptoire, comminatoire, didactique, définitif, cela n'empêcha pas les échos dissonants. Ainsi les frères Croizé n'hésitent-ils pas à écrire « que les principes de cette permanence [d'inventaire] sont inapplicables dans la plupart des industries, comme dans la majeure partie des maisons de commerce, qui ne peuvent calquer et adopter les procédés mis en pratique dans les entreprises d'une importance exceptionnelle. »¹ Non pas qu'ils considèrent le calcul du prix de revient comme un luxe, accessible aux seules grandes entreprises, au contraire, ils notent avec incrédulité le fait que certaines entreprises puissent ne pas calculer de prix de revient :

Il existe, paraît-il des commerçants qui ne sont pas exactement renseignés sur le prix d'achat ou de revient des marchandises dont ils font le commerce ; nous nous serions refusé à le croire, si le fait ne nous avait été communiqué par des personnes dignes de foi ; nous étions d'autant plus incrédule que nous avons toujours vu le contraire dans les maisons qu'il nous a été donné de connaître².

Puis de relater une conversation avec un industriel auquel l'un des frères suggérait d'établir ses prix de revient par la comptabilité et qui s'y refusait, et Croizé d'ajouter : « Nous étions aussi éloignés de la permanence de l'inventaire que de l'inventaire perpétuel ; et cependant cet industriel établissait parfaitement ses comptes de revient, de fabrication et de rendement, et cela, au moyen de notes, d'essais et d'expériences concluantes, se bornant à demander à la comptabilité le pourcentage des frais de fabrication sur la main-d'œuvre pour compléter son prix de revient. »³ Et de conclure « L'importance d'une bonne comptabilité est aujourd'hui suffisamment reconnue pour qu'il ne soit pas nécessaire de l'imposer de toutes pièces à ceux qui ne lui demandent qu'une partie des renseignements qu'elle peut fournir »⁴. Cette dernière citation nous invite à méditer sur les motifs profonds qui prévalurent dans la littérature, en un temps où la partie double — appliquée aux mouvements dans l'industrie — avait encore à faire ses preuves, pour user d'arguments d'autorité dans la défense de l'inventaire permanent.

Si, antérieurement au Plan comptable, des réserves s'étaient faites jour sur l'application de l'inventaire permanent, on imagine aisément qu'après, les auteurs ne

avantages de la réévaluation des bilans de 59 elles durent présenter leurs états selon les normes du Plan Comptable (donc celui révisé en 1957).

¹ Alfred CROIZE, Henri CROIZE. *De l'inventaire commercial*. Paris : Pigier, 1928, p. 32.

² *Ibid.* p. 239.

³ *Ibid.* p. 33. On trouve semblable tenue du prix de revient dans les archives d'Ernest Mattern qui travailla chez Peugeot à partir de 1912. Nous remercions Yves Cohen de nous avoir donné accès à ces documents dont il est dépositaire.

⁴ *Ibid.* p. 34.

manquèrent pas de les souligner complaisamment ; ainsi Chardonnet de relever les inconvénients suivants :

L'application du prix de revient à chacune des ventes effectuées représente un travail important,
Il y a lieu de tenir compte des frais rendus sur Achats et des frais rendus sur Ventes,
Les marchandises sont parfois achetées au poids et vendues à la pièce,
Étant obligé de négliger dans le calcul du prix de revient unitaire plusieurs décimales, le prix coûtant que l'on applique aux ventes n'est pas rigoureusement exact, et il finit par exister un écart appréciable.¹

Nous citerons également Scherrer qui, se plaçant dans une approche pédagogique (il rédige un manuel scolaire), explique comme suit :

Inconvénients :

- Faisant corps avec la comptabilité générale, la comptabilité industrielle sera soumise à toutes ses *servitudes* : en particulier, elle s'accommodera mal du souci d'exactitude absolue qui caractérise la comptabilité générale.
- Beaucoup d'entreprises n'ont pas tenu jusqu'à ce jour de comptabilité analytique. L'*introduction* d'une pareille comptabilité (sous sa forme intégrée) signifierait un véritable déchirement du plan comptable actuel,... D'où au cours de la période d'adaptation d'une comptabilité industrielle, *risques de perturbations graves* pour la comptabilité générale.²

Sur le fond nous avons vu que des arguments s'élevant contre l'hégémonie de l'inventaire permanent avaient été développés avant même la mise en place du Plan comptable 1947 qui avait officialisé la séparation des comptabilités. Dans plusieurs des ouvrages postérieurs à 1947, les auteurs prennent tant à cœur de légitimer la position séparatiste qu'un lecteur non averti serait autorisé à se demander comment l'idée d'un inventaire permanent pourrait seulement traverser l'esprit de qui que ce soit de sensé !

B- La forme

« L'industriel n'a pas deux comptabilités *distinctes* : l'une dans laquelle seraient enregistrées les opérations avec les tiers, et l'autre qui refléterait les mouvements internes de valeurs qu'occasionnent les opérations de fabrication. *Tous les mouvements économiques* de valeur quels qu'ils soient, sont centralisés *dans une comptabilité unique* ; c'est pourquoi, il est indispensable que, dans cette comptabilité unique, une *soudure parfaite* existe entre les deux groupes d'opération »³. Antérieurement à ce rappel de Blairon à l'orthodoxie de l'inventaire permanent, Edom s'était déjà opposé à « cette erreur si regrettable de ne pas séparer les comptes de l'industrie de ceux du commerce »⁴, et étudiait « en deux parties bien distinctes : la comptabilité industrielle [et] la

¹ Léo CHARDONNET. *Traité de comptabilité industrielle*. Bordeaux : Delmas, 1953, p. 34.

² Lucien SCHERRER. *Comptabilité industrielle ou comptabilité analytique d'exploitation*. Paris : Delagrave, 1951, p. 35.

³ Hector BLAIRON. *Comptabilité des industries manufacturières*. Bruxelles : Revue belge des Sciences commerciales, 1926, p. 9.

⁴ Henri EDMOND. *Traité théorique et pratique de comptabilité*. Paris : A. Storck, 1902, p. 423.

comptabilité commerciale »¹. Bournisien, de son côté, écrivait : « Dans les écritures de la comptabilité générale, tous les comptes de matières avec leurs moyens de transformation sont groupés en un compte de *Comptabilité industrielle* ou *Exploitation*,... Dans les écritures de la comptabilité industrielle, tous les comptes ressortissant de la comptabilité générale sont groupés en un compte *Comptabilité générale* ou *commerciale*. Les deux comptes d'ordre *Comptabilité commerciale* et *Comptabilité industrielle* sont la contrepartie l'un de l'autre et constituent le point de tangence des deux comptabilités. »²

Pour mieux percevoir cette articulation, on se reportera à la figure 3 qui reprend les principaux comptes d'un grand-livre général, avec à la colonne débit, pour chaque compte, les comptes d'où proviennent les valeurs ; à la colonne crédit ceux à qui le compte cède des valeurs.

Par ces deux exemples, on comprend que l'idée d'une comptabilité dualiste n'était pas, avant 1947, si lointaine chez certains auteurs pour lesquels des services spécifiques à la comptabilité industrielle et commerciale, disposant de leurs propres employés, cela n'avait rien d'hérétique. D'ailleurs le Plan Comptable 1942 intégrait déjà l'idée « de séparer complètement la comptabilité des prix de revient de la comptabilité générale, de sorte qu'en principe, au moins, la comptabilité générale soit constituée identiquement par les mêmes comptes dans les entreprises qui ne tiennent pas la comptabilité des prix de revient et dans les entreprises qui la tiennent. »³

Nous ne développerons pas les explications sur ces techniques que le Plan comptable 1982 continue de proposer. Nous nous contenterons de reproduire dans la figure 4⁴ l'illustration que Léonce Cator, professeur à l'Ecole Normale Supérieure de l'Enseignement Technique (ENSET), proposait, aux environs de 1950, à ses étudiants pour expliquer les différents mécanismes, selon que l'entreprise se contentât d'une comptabilité générale, qu'elle disposât d'une comptabilité intégrée, donc avec inventaire permanent, ou qu'elle tînt sa comptabilité industrielle par le biais des comptes réfléchis, conformément au Plan comptable.

¹ *Ibid.*, il précise, page 406, que « La comptabilité des opérations industrielles comprend la passation aux journaux spéciaux de tous les mouvements successifs des matières premières, jusqu'à leur complète transformation en produit fini. Tous ces mouvements sont centralisés à période fixe sur un journal général et reportés globalement aux comptes de valeurs ouverts dans le grand-livre de la comptabilité industrielle. [...] La comptabilité commerciale, complètement distincte de celle de l'industrie, se borne, d'une part, à centraliser dans des comptes collectifs tous les mouvements de l'industrie, [...] et d'autre part à enregistrer tous les mouvements du commerce. »

² Jean BOURNISIEN. *Précis de comptabilité industrielle appliquée à la métallurgie*. Nancy : Feid et fils, 1917, p. 41.

³ Jean FOURASTIE. *Comptabilité générale*. Librairie générale de droit et de jurisprudence : Paris, 1944, p. 232.

⁴ Tiré du livre de L. SCHERRER, déjà cité. Nous tenons de Claude Cossu, qui fut élève de Cator à l'ENSET, qu'il dispensait son enseignement de la comptabilité sans le rapporter au Plan Comptable qui n'avait pas ses faveurs. Selon Cossu, le fait qu'il n'ait pas été réclamé pour participer à son élaboration ne serait pas étranger à cette attitude.

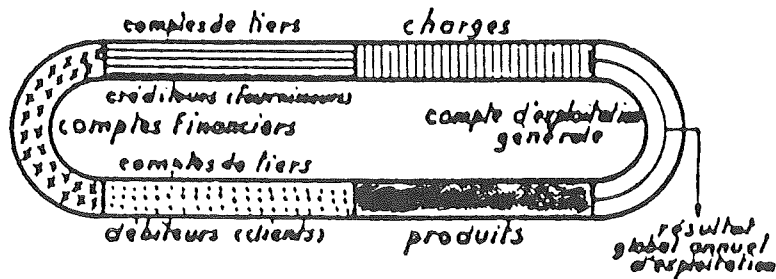
Figure 3 : La séparation des comptabilités selon Bournisien

COMPTES	DÉBIT	CRÉDIT
a { Capital.		Banquiers, Caisse, Immobilisations, Exploitation (origine de la société).
{ Réserves.		Profits et Pertes.
b { Immobilisations.	Exploitation (valeur des travaux).	
{ Amortissements.		Exploitation (imputat ^{on} aux produits).
c { Caisse.	Banquiers, Acheteurs, Comptes courants, Ventes.	Main-d'œuvre, Personnel et surveillance, Avances, Fournisseurs, Comptes courants, Exploitation (matières; frais généraux usine).
{ Effets à recevoir.	Acheteurs.	Banquiers, Fournisseurs.
{ Portefeuille.	Banquiers.	Banquiers.
d { Exploitation ou Comptabilité industrielle.	Caisse, Fournisseurs, Transports, Main-d'œuvre, Personnel et surveillance, Frais généraux administratifs et commerciaux, Amortissements.	Immobilisations (constructions, nouvelles), Acheteurs (vente de sous-produits), Ventes (ventes de produits usinés).
COMPTES COURANTS		
e { Banquiers.	Caisse, Effets à recevoir, Acheteurs.	Caisse, Fournisseurs, Comptes courants.
{ Fournisseurs.	Caisse, Effets à recevoir, Banquiers.	Exploitation (immobilisat ^{on} , matières premières, frais généraux usine), Frais généraux administratifs.
{ Acheteurs.	Ventes.	Caisse, Effets à recevoir, Banquiers.
{ Transports.	Caisse, Banquiers.	Exploitation, Ventes.
{ Main-d'œuvre.	Caisse, Comptes courants.	Exploitation.
{ Personnel et Surveillance	id.	id.
{ Avances salaires.	Caisse.	Main-d'œuvre.
{ Salaires Impayés.	id.	id.
{ Caisse de retraites.	id.	id.
{ Dividendes.	Caisse, Banquiers.	Profits et Pertes.
{ Comptes d'ordre.	Caisse, Effets à recevoir, Banquiers, Acheteurs.	Fournisseurs, Caisse, etc.
{ Etc.		
f { Ventes.	Exploitation, Profits et Pertes.	Acheteurs.
{ Profits et Pertes.	Dividendes, Réserves.	Ventes, Intérêts sur Comptes courants, Vente de brevets, etc.

Figure 4 : Comptabilité générale et analytique selon Cator

PLACE DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE D'EXPLOITATION
DANS LE PLAN COMPTABLE D'UNE ENTREPRISE

1^{er} Cas. — L'entreprise ne tient qu'une comptabilité générale.



2^o Cas. — L'entreprise tient une comptabilité analytique d'exploitation intégrée dans la comptabilité générale.

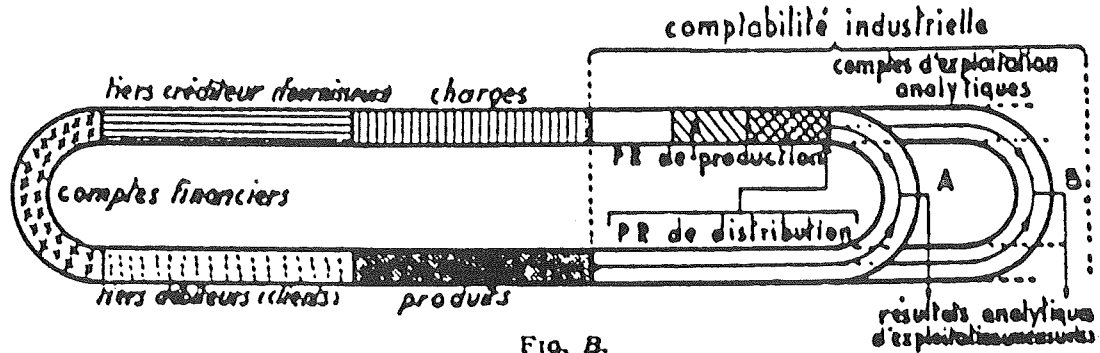


FIG. B.

3^o Cas. — L'entreprise tient une comptabilité générale et une comptabilité analytique d'exploitation séparées.

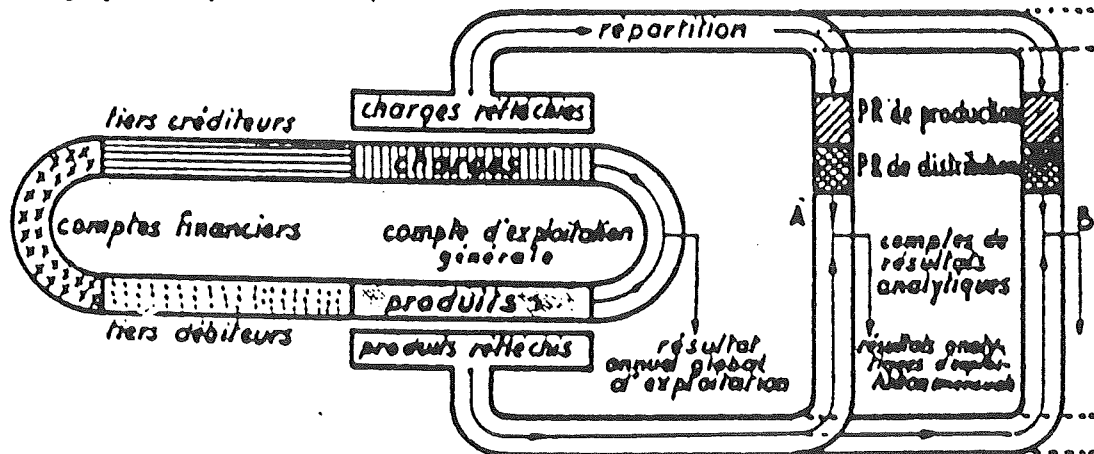


FIG. C.

“ La comptabilité analytique d'exploitation est branchée en parallèle sur la comptabilité générale. ” (M.-L. CATOR, professeur à l'E. N. S. E. T.)

Dans le fond, comme dans la forme, la loi de l'inventaire permanent, qui devait fonder la scientificité de la comptabilité, n'a pas résisté à l'impossibilité de généraliser son application à toutes les entreprises. Nous avons entendu le témoignage des frères Croizé, mais nous pourrions en citer d'autres qui confortent l'idée que la quasi totalité des entreprises ne tenaient pas leur comptabilité selon la règle de l'inventaire permanent ; c'est Lucas confessant : « Dans l'état actuel des organisations comptables, nous croyons pouvoir affirmer que les prix de revient sont établis d'une façon extra-comptable au moyen des éléments puisés dans les différents comptes ou dans les différents journaux »¹, c'est le centralien Stuveras nous faisant part de son étonnement : « Dans notre carrière industrielle déjà longue, nous avons été surpris de l'absence de cette comptabilité. [...] Des industries très importantes, ayant jusqu'à 1 300 ouvriers, n'avaient rien de ce genre. »²

Le paradoxe fait que le moment où le discours comptable renonce à la loi universelle de l'inventaire permanent coïncide avec celui où il lève l'hypothèque de non-scientificité que faisait porter sur lui sa prétention à détenir une vérité éternelle, non accessible au démenti, à la réfutation. Bel aphorisme que celui d'Oscar Wilde déclarant : « le chemin du paradoxe, est le chemin du vrai »³ !

En abandonnant le paradigme d'un prix de revient établi selon le principe de la partie double, comme seul capable d'exactitude, comme élément pivot de la permanence de l'inventaire, le discours comptable perdait de sa parfaite cohérence, mais acceptait un réel constitué d'entreprises qui n'étaient pas en mesure de satisfaire aux conditions d'organisation qui sous-tendent une comptabilité des prix de revient. Nous aurons l'occasion de vérifier ce point quand nous nous pencherons sur les aspects spécifiques de la comptabilité industrielle.

Pour conclure, il nous semble que cette révolution du discours va au-delà des changements de fond et de forme qui étaient déjà en filigrane avant le schisme. Elle réside dans la capacité de la théorie à s'adapter à la pratique. L'ironie fait que pour asseoir ces dires nous puissions invoquer comme porte-fort Léautey et Guilbault eux-mêmes qui affirmaient « une science ne se forme que de l'accord d'une théorie et d'une pratique rationnelles »⁴.

¹ Maurice LUCAS. *Nouveau cours de comptabilité et d'organisation comptable*. Thaon-les-Vosges, 1927, p. 83. Il faut préciser qu'il a la conviction que cet état de fait peut changer.

² H. STUVERAS. *Le Prix de Revient dans l'industrie*. Paris: Editions de l'Usine, 1926, p. 5.

³ Savoir si la comptabilité a franchi le seuil de la scientificité, reste une question ouverte en cette fin de vingtième siècle. On pourra à cet égard se reporter au chapitre de Gérard AUGUSTIN. "C. Penglaou ou la naissance d'une école française de comptabilité" in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*. Paris : Foucher, 1995, p. 11-25.

⁴ Dans leur esprit, il est vraisemblable que la rationalité devait conduire l'entreprise à adopter l'inventaire permanent ; mais dans le paragraphe qui précède ils citent Collins, le logicien, « Séparer la théorie de la pratique est le propre de l'ignorance », pour être fidèle à ce principe il ne suffit pas de penser à la pratique du comptable — ce qui était sans doute leur cible — il faut prolonger le raisonnement pour poser la question de la pratique dans les entreprises. En se souvenant des propos de l'industriel, rapporté par Croizé,

Un paradigme perdu, certes, mais une théorie renouvelée. Or la période pendant laquelle les auteurs ont prêté allégeance à la loi de l'inventaire permanent avec un prix de revient « réel » qui se déterminait dans un calcul comptable — avec une comptabilité qualifiée scientifique par ce prix de revient —, c'est-à-dire de la fin XIX^{ème} jusqu'à la fin des années quarante, correspond à une époque de stagnation, dans la littérature, du concept de prix de revient qui reste à l'écart des avancées qui se produisirent outre-Atlantique et que nous aurons ultérieurement l'occasion d'apprécier quand nous traiterons du « prix de revient de management ».

Nous observerons également la concomitance entre cette réforme sur la séparation des comptabilités — réforme à laquelle les auteurs comptables ont adhéré — et l'apparition dans les ouvrages de comptabilité analytique des thèmes relatifs à la productivité (avec les coûts standard), à la prise de décision (avec le direct costing). Il ne s'agit pas d'établir une corrélation univoque entre ces deux faits, bien d'autres éléments conduisirent à cette évolution de la comptabilité industrielle vers une comptabilité de gestion (environnement économique, social, politique, différents ; missions de productivité ; etc.), mais il est vraisemblable que cet *aggiornamento* comptable y ait contribué.

III- La classification des comptes

La loi de la permanence de l'inventaire influe sur le prix de revient, puisqu'il fait de ce dernier une pierre angulaire de l'édifice comptable. De là, le risque que nous avons souligné de voir le comptable lui donner le contenu qui lui convienne le mieux pour bâtir son système, et ne faire passer qu'au second rang le besoin des autres utilisateurs de cette information. Le lien de causalité va alors de la loi de permanence de l'inventaire, vers le calcul du prix de revient ; ce qui justifie que nous ayons consacré un large développement aux avatars de cette loi.

En revanche, pour la classification des comptes, c'est de la manière dont le prix de revient va se calculer comptablement qu'elle va dépendre, et non l'inverse. L'histoire de la classification des comptes, une histoire comparée, serait l'occasion d'une belle recherche, elle ne rentre pas dans notre programme. Nous nous contenterons, ici, de vérifier l'incidence que la méthode comptable du calcul du prix de revient peut avoir sur la classification des comptes.

Léautey et Guilbault ayant classé la comptabilité comme une des branches des mathématiques (le *Cours de Philosophie positive* d'Auguste Comte est sans doute fort

on comprendra sans peine que la pratique rationnelle, pour nombre d'entreprises, était de renoncer à une application de l'inventaire permanent ; ce qui, et nous citons à nouveau le passage à la page VI de la préface de la *Science des comptes*, porte « condamnation de l'œuvre en général des écrivains comptables », entendons ceux qui défendaient *unguibus et rostro* cette loi.

présent dans leur esprit), une équation se devait d'exprimer le problème, le prix de revient devenant un des termes de la formule :

$$R = V \pm X$$

R étant le prix de revient,

V le prix de vente

X le profit

Ce qui aboutira à la classification « naturelle » en quatre séries : celles du Capital, du Prix de revient, du Prix de transaction et des Résultats¹.

Il ne faut pas surestimer l'importance que revêt le fait que le prix de revient se voit réserver, en l'espèce, une classe particulière. Le respect de la règle de l'inventaire permanent assurait qu'un prix de revient soit établi comptablement, l'existence d'une classe ordonnée autour de lui n'en est qu'une conséquence, un aboutissement, n'influant en rien sur sa pertinence ou son inutilité.

Le même raisonnement vaut pour le plan comptable décimal proposé par Blairon (le premier que nous ayons trouvé dans une comptabilité industrielle²), ou d'une absence de classification chez tel autre auteur (ce dernier cas étant le plus fréquent).

Quant aux plans comptables officiels, celui de 1942 contient deux classes pour les comptes de charges, les classes 5 et 6, et une classe spécifique pour les prix de revient : la classe 7, où se trouvent les comptes destinés à faire apparaître les prix de revient (de production, commercial des ventes, des activités accessoires et financières), qui, à partir de 1947, ressortiront de la comptabilité analytique d'exploitation, rangés avec les comptes réfléchis et les comptes de résultats analytiques, dans la classe 9³.

Ces changements nous permettent ainsi de vérifier l'idée que le choix sur la permanence de l'inventaire calculé au prix de revient influence la classification retenue.

Les documents de base, bien sûr, mais l'inventaire permanent, la classification des comptes, sont des aspects qui couvrent la comptabilité dans son ensemble, même si, et nous l'avons vu, ils peuvent : soit influencer la conception du prix de revient, la méthode de son calcul, ou réciproquement que celui-ci puisse avoir une incidence sur eux (comme

¹ A. GUILBAULT, E. LEAUTEY. *Principes généraux de comptabilité*. Paris : Berger-Levrault, 1903, chapitre cinquième.

² Il semblerait que le système de classification décimale ait été proposé dès 1878 par un bibliothécaire de Philadelphie, Dewey, nous tenons de NIKITIN, thèse déjà citée, p. 448, que Paul Otlet et Gabriel Faure ont publié des ouvrages en français sur cette question, respectivement *Comment classer les pièces et les documents des sociétés industrielles : le bilan*, en 1901 et *La classification décimale et son emploi en comptabilité*, 1909.

³ Les auteurs belges Labar et Leemans, dans leur ouvrage publié en 1949, *Administration et comptabilité industrielles*, consacreront encore un chapitre de 24 pages à « La technique de l'élaboration des plans comptables », question qui disparaît en France des livres de Comptabilité Analytique d'Exploitation (CAE), nous serions tenté d'ajouter que cet espace est autant de gagné pour leur permettre d'aborder le prix de revient sous une autre perspective.

pour le plan de comptes). Dans les lignes qui vont suivre, nous nous intéresserons exclusivement aux aspects spécifiques de la comptabilité industrielle ; nous aurons à cette occasion la possibilité de traiter les problèmes d'organisation administrative induits par l'application de l'inventaire permanent. Point sur lequel Léautey et Guilbault étaient restés silencieux dans la *Science des comptes*¹.

§3- Les aspects spécifiques de la comptabilité industrielle

Les transactions commerciales donnent lieu à des supports matériels (factures, traites,...) qui portent l'information que la comptabilité va enregistrer. Si ces transactions sont internalisées dans l'entreprise — ce qui est le cas pour une partie des opérations dans l'industrie — au lieu que l'information soit directement accessible, donnée, comme c'est le cas dans l'échange marchand, elle va devoir être construite. Lorsque Julhiet écrit : « bien qu'elles ne soient pas du domaine strict de la comptabilité, les questions de l'organisation de la fabrication dans l'usine [lui] sont liées de trop près [...] pour que nous puissions les passer sous silence »², il exprime là une position partagée par la majorité des auteurs en matière de comptabilité des prix de revient. D'ailleurs, une part significative de leur texte sera réservée à traiter de ces questions³.

En fait, si des ouvrages de comptabilité industrielle vont ignorer la présentation de la partie double (et ce systématiquement après les années 1920), l'aspect organisation sera, sauf exception⁴, toujours traité, tant bien même déborde-t-il la question comptable, ce dont Julhiet était bien conscient. Pour contourner l'obstacle, certains auteurs prendront la précaution d'accoler au titre de leur livre le terme organisation ou (et) administration à celui de comptabilité industrielle. Mais cela ne constitue pas une règle et surtout ne vaut pas explication.

Nous voyons même durant l'entre-deux-guerres paraître des ouvrages comptables écrits par des ingénieurs (celui de Stuveras, centralien, puis de Blandin, ingénieur des mines,...) ; ce qui, comme l'écrit X. Lauras, préfacer de Blandin, « est un signe des temps, car à une époque peu lointaine, les jeunes techniciens avaient d'autres

¹ Aspect qui n'était ne leur était cependant pas étranger, tout au moins pour Adolphe Guilbault qui l'avait abordé dans son *Traité de comptabilité et d'administration industrielles*.

² Edouard JULHIET. *Cours de finance et comptabilité dans l'industrie*. Paris : Eyrolles, 1922, p. 61.

³ Nous eussions souhaité être plus précis quant au poids réservé à ces problèmes dans les différents livres, en relevant le nombre de pages, puis en réalisant quelque traitement statistique. Il nous a, hélas, fallu y renoncer, ne pouvant dégager un échantillon cohérent. En effet, tel auteur qui étudie les matières premières va intégrer, ou non, un problème de technique comptable lors de la passation des écritures, va faire, ou non, un développement sur le type de registre à tenir, etc. Cela rendait les différents passages trop dissemblables, pour qu'une analyse puisse s'y adosser.

⁴ Hormis le livre de Alphonse MARTIN. *Comptabilité Analytique d'Exploitation*. Paris : Delmas, 1948, tous les autres ouvrages de comptabilité industrielle abordent ce thème, ne serait-ce que de façon sommaire comme chez Lucas.

préoccupations que la comptabilité et celle-ci leur paraissait d'un intérêt limité »¹. En ajoutant Julhiet (polytechnicien), ce sont nos trois plus grandes écoles scientifiques qui voient un de leurs Anciens s'emparer du problème. On ne peut cependant pas placer les trois livres sur le même plan : celui de Julhiet traite l'ensemble de la comptabilité, Blandin privilégie nettement la question de l'organisation mais aborde la liaison avec la comptabilité, alors que Stuveras déclare d'entrée de jeu : « Nous avons désiré rester toujours dans le cadre de l'usine, car toutes les questions de comptabilité générale ont été traitées par des auteurs dont la compétence est hors de pair. Nous citerons Léautey et Julhiet, dont les ouvrages sont entre les mains de tous les bons comptables »². Ce qui le conduira à s'intéresser essentiellement au problème de l'organisation administrative. C'est dire l'importance que revêt cette question pour la discipline.

Dans les trois premières sections nous étudierons ce que recouvrent les thèmes de l'organisation pour suivre les mouvements de valeurs internes jusqu'à leur enregistrement comptable : ce seront d'abord les matières, puis la main-d'œuvre et dans une troisième section divers points tels que frais généraux, sous-produits, déchets,... Cette séquence étant celle adoptée invariablement par la littérature dont nous rendons compte.

Quant à la justification de l'intérêt porté par les auteurs sur ce sujet, un élément de réponse se trouve, dans ce propos de Lambert : « Il n'est plus possible que l'industriel travaille sans connaître rapidement et exactement son prix de revient ; la rapidité s'obtient par l'organisation, l'exactitude dépend de la comptabilité. Organisation et comptabilité doivent donc être étudiées simultanément »³. Nous essaierons tout au long de vérifier cette idée, de la compléter. Nous ne manquerons pas de nous demander si ce travail, en amont, ne s'est pas fait au détriment des problèmes de l'aval, sur la pertinence de l'information construite.

I- L'enregistrement des matières premières

Dans le cours d'un ouvrage de comptabilité industrielle, l'auteur consacre régulièrement un chapitre à ce sujet, il n'est pas dans notre intention de reproduire des explications sans doute connues par ailleurs ou ne présentant guère d'intérêt pour notre objet. Nous nous limiterons à deux points :

- Une illustration du niveau de détails avec lesquels ces enregistrements sont développés jusqu'à la fin des années 1940, pour être traités plus succinctement par la suite.
- un examen des méthodes de valorisation des stocks, en commençant par celle du prix unitaire moyen pondéré, proposée par Guilbault et qui s'enrichira au fil des ans avec

¹ André BLANDIN. *Le calcul des prix de revient dans l'industrie*, ?, 1928, préface.

² H. STUVERAS. *Le Prix de Revient dans l'industrie*. Paris : Editions de l'Usine, 1926, p. 6.

³ Camille LAMBERT. *Comptabilité et organisation administrative dans l'industrie*. Paris: Dunod, 1922, préface.

d'autres procédés, dans une progression à caractère cumulatif, pour se stabiliser après la Seconde Guerre mondiale au niveau de celui que nous connaissons encore quelque cinquante ans plus tard.

A- Explication du mécanisme

D'une façon générale les auteurs ont à cœur de présenter le fonctionnement du journal auxiliaire de matières qui permet une mise à jour du compte des matières concernées. L'objectif étant d'affecter le coût matière à un produit, une procédure de sortie matière du magasin est proposée pour capter l'information qui sera ensuite injectée dans le prix de revient. Nous illustrerons cet enchaînement au moyen d'exemples issus de la littérature, toutefois, par souci de sobriété, nous n'aborderons pas les questions de procédure d'achat, de gestion de stock, de conseils sur la codification des articles, sur le dépouillement des factures avec distinction des frais de transport, de transitaires, de ristournes,... Enfin nous nous limiterons au cas d'un process en continu dans un atelier fabriquant un seul produit, alors que, nombreux furent les auteurs qui étudièrent la question en fonction des différents process.

Cette présentation, même édulcorée, des mécanismes de saisie des données permettra, espérons-nous, de mettre en évidence le luxe d'attentions qui entouraient ce sujet dans la littérature. Nombreux auteurs, avant 1950, décrivent des systèmes réellement opérationnels, à peine retouchés pour un exposé pédagogique. Même si certains s'en défendent, on est proche de procédés prêts à installer.

Dans les années cinquante, ces développements s'allégeront pour devenir simple évocation, sensibilisation du lecteur à ce problème. A quoi peut tenir ce changement ? Nous avancerons trois hypothèses : le public auquel les livres s'adressent aurait changé, passant de praticiens qui doivent être à même de mettre en place une telle organisation, à des étudiants qu'il faudrait simplement initier. Corollaire de cette première explication, les entreprises seraient jugées par les auteurs de l'après-guerre suffisamment structurées sur le plan organisationnel pour qu'il ne soit plus nécessaire de préparer leurs lecteurs à l'introduction d'un système et qu'il soit suffisant de leur faire entrevoir ce à quoi ils seront confrontés. Enfin troisième hypothèse, ayant identifié la question administrative comme déterminante pour la réussite d'une comptabilité industrielle, les auteurs insisteraient sur ce point, jusqu'au moment où, en 1947, la doctrine sur la tenue d'un inventaire permanent est corrigée à la baisse, entraînant par ce fait un intérêt moindre pour les aspects organisationnels.

D'une certaine façon, la cinquième et dernière édition des *Règles générales pour l'établissement des prix de revient* que Léon Batardon publie en 1951, vient clore une époque de la comptabilité industrielle ; l'auteur note en avant-propos « qu'il est impossible d'imaginer un procédé comptable uniformément applicable à toutes les

exploitations » et estime que l'on est « en droit de s'étonner que les pouvoirs publics prétendent imposer aux établissements commerciaux et industriels des systèmes-types d'organisation » ; d'ailleurs des comptes réfléchis il ne soufflera mot dans les cent-onze pages de son texte. Paradoxalement, pour un partisan du sur-mesure contre le prêt-à-porter, si l'on peut s'exprimer ainsi, il nous indique à la page suivante avoir « complété le texte par l'addition de nombreux tableaux donnant le tracé des documents et registres que le comptable d'une entreprise industrielle peut être amené à établir » ; il s'inscrit en cela dans la forte tradition de la littérature comptable des prix de revient, de la première moitié du XX^{ème} siècle. Nous allons nous permettre d'emprunter certains de ses tableaux pour donner à voir ce dont nous parlons.

Pour commencer un journal d'entrées et de sorties matières (figure 5) que Batardon commente colonne par colonne. Il présente ensuite le compte individuel de matière (figure 5) qui sert, précise-t-il, également de fiche de prix de revient. Enfin le journal auxiliaire des achats (figure 6) conclut l'enregistrement comptable.

Les trois tableaux que nous avons reproduit occupent quatre pages du livre, auxquelles s'ajoutent quatre pages de commentaires — sans pour autant que l'auteur ne s'y inquiète de l'épineuse question : que faire lorsque la matière arrive avant la facture ?¹ Et encore s'agit-il là du seul procédé de comptabilisation en quantité et en valeur, car pour le procédé « en quantité seulement », ce seront six autres pages qui seront nécessaires. Et pour le lecteur qui n'aurait pas pris la fuite en chemin, signalons deux autres pages pour évoquer le cas où l'entreprise se contente du « journal — grand-livre » (le journal américain).

Reste à affecter le coût des matières à une commande dont on cherche à déterminer le prix de revient. Pour ce faire, il est proposé d'établir un bon de magasin en triple exemplaire (figure 6) dont l'un ira au service comptabilité pour le calcul souhaité. Manque le bon de retour dans le cas où le magasin ait livré davantage de matières qu'il n'était nécessaire. Mais soyons juste, l'auteur avait prévenu dans son titre principal qu'il n'abordait que les *Notions sommaires de comptabilité industrielle*. C'est dans un autre livre, celui de Blandin, que nous trouverons le formulaire désiré (figure 7).

Nous avons laissé échappé un trait d'ironie, « vraie liberté » disait Proudhon, convenons que pour un livre de cent-onze pages la place laissée à l'organisation administrative peut prêter à la critique. Le trait est-il pour autant forcé à la caricature ? A peine, d'autant que Batardon ne s'étend pas, comme d'autres, sur l'organisation physique du magasin ni sur les qualités requises pour ceux qui y travaillent. Quand nous aborderons la saisie des données sur la main-d'œuvre, nous aurons l'opportunité de vérifier l'importance qui était accordée aux opérations de préparation d'information en amont du calcul du prix de revient.

¹ Pour information, il faut quatre pages pour résoudre cette question à Léo CHARDONNET, livre déjà cité, p. 35-38.

Figure 5 : Journal d'entrées et sorties selon Batardon

Journal d'entrées de matières premières (en quantité et en valeur)

N° d' entrée	Dates	Motifs des entrées	Comptes individuels de matières à débiter	Quantités	Price	Price	Observations
					unitaire %	total	
	19				F ^{cs}	F ^{cs}	
72	5	June Facture x	boulons n: 417	1000	20	200	fils cassé, écrou cassé 115x8
73	8	" y	" n: 524	200	30	60	d: 100x5
74	12	" z	" n: 417	500	21	105	d: 115x8
75	15	" y	" n: 265	400	17	68	d: 75x8
75	25	" x	" n: 417	1000	22	220	d: 115x8

Journal de sorties des matières premières (en quantité et en valeur)

N° de sortie	Dates	Comptes à débiter	Comptes individuels de matières à créditer	Quantités	Price	Price	Observations
					unitaire %	total	
	19				F ^{cs}	F ^{cs}	
84	6	June Commanda 29	boulons n: 417	100	21	21	
85	20	" 30	" n: 417	40	21	8,40	
86	28	" 29	" n: 265	100	17	17	
87	29	" 32	" n: 524	20	30	6	

Figure 6 : Journal auxiliaire des achats et bon de magasin

Journal auxiliaire des Achats

Folio 73

N° d'ordre	Dates des factures	Folio de la 2 ^e partie des journaux	Fournisseurs (à créditer)	Matières et Approvis ^{ts} (à débiter)				Montant des factures	Comptes Généraux (à débiter)					Designation des "Divers"
				Folio de la 2 ^e partie auxil ^{re}	Désignation des matières et approvis ^{ts}	Quantité	Prix de l'unité		Matières premières	Approvis ^{ts}	Frais de fabrication	Frais généraux	Divers	
	19..					F ^{cs}	F ^{cs}							
82	25		x	39	Matière A	3,500	6	21,000	21,000	"	"	"	"	"
83	26		y	45	" B	2,000	4	8,000	8,000	"	"	"	"	"
84	23		z	-	Frais Fon	-	-	840	"	"	840	"	"	"
85	27		n	45	Matière B	3,000	4 10	12,300	12,300	"	"	"	"	"
86	24		v	-	Frais G ^z	-	-	250	"	"	"	250	"	"
87	28		y	48	Matière C	1,600	5	8,000	8,000	"	"	"	"	"
88	30		x	45	" B	2,000	4 15	8,300	8,300	"	"	"	"	"
89	30		z	50	" D	1,000	2	2,000	2,000	"	"	"	"	"
90	27		x	52	" E	700	10	1,000	1,000	"	"	"	"	"
91	31		S	117	Charbon	3,000	2,000	6,000	"	6,000	"	"	"	"
92	31		T	-	Matériau	-	-	4,480	"	"	"	"	4,480	Matériau
					Total d'ordre 19..			72,170	60,600	6,000	840	250		4,480

Compte individuel de matière (en quantité et en valeur) ou Fiche de prix de revient.
Entrées Boulons n° 1417 (tête carrée, écrou carré 115x8) Sorties

N° d'entrée	Dates	Motifs des entrées	Quantité	Prix unitaire %	Prix total	N° de sortie	Dates	Motifs des sorties	Quantité	Prix unitaire %	Prix total
	19			F ^{cs}	F ^{cs}		1919			F ^{cs}	F ^{cs}
	1 ^{er} Juin	Stock au 1 ^{er} Juin				84	6 Juin	Commande n° 29	100		
72	5	Facture x	1,000	20	200	85	20	" z	30	140	
74	12	" z	500	21	105						
76	25	" x	1,000	22	220			Total des sorties	140	21	2,940
								Balance au 30 Juin	2,360	21	4,95,60
		Total des entrées	2,500	21	525				2,500	21	525
	1 ^{er} Juillet	Stock au 1 ^{er} Juillet	2,360	21	4,95,60						

Figure 7 : Bon de retour selon Blandin

Bon de Magasin - Atelier n° 1

N° de la commande : 145

N° du Bon : 46

Bon pour :

50 kg^{ts} matière A ()

Souche

Le 8 Mars 19

Le Chef d'Atelier

Laurent

Symbole		Au Crédit de		
Quantité		Unité	Dates de sortie et retour	
A retourner	Retournée		Jour	Mois
BON DÉ RETOUR N°				
Désignation :				
Prix		Magasinier	Fiche de stock	Prix de revient
Unitaire	Total			
		Visa :		

Bon de retour.

Mais auparavant il nous faut nous intéresser aux formules retenues pour valoriser les matières sortant du magasin.

B- L'évaluation des stocks

Sur la période qui nous intéresse, on trouve dès 1880, avec Guilbault, une « Théorie des prix moyens de magasin »¹ qui valorise les stocks en coût moyen pondéré. Une méthode dont la connotation mathématique s'inscrit dans la tonalité de rigueur cherchée par son auteur et qu'il nous dit préférer à celle d'une valorisation au cours du jour. Lors d'un congrès en juin 1923 sur le thème de l'organisation scientifique, Caquas fit une intervention bien documentée, intitulée *Des différentes conceptions du prix de revient*, dans laquelle il passa en revue les procédés que les auteurs proposent pour chiffrer la valeur des stocks². Il ressort de son étude que c'est le coût moyen pondéré qui s'impose.

Notre propre étude rejoint les observations de Caquas, à une exception près : Calmès. Ce dernier se fait également écho dans son ouvrage, en 1922, de la méthode dite des prix fixes ou forfaitaires³. On peut raisonnablement penser que si les auteurs n'en soufflaient mot, ce n'est point tant qu'ils ne la connaissaient pas⁴, mais plutôt qu'ils tenaient le procédé comme une simple recette empiriste, de celles dont justement ils cherchaient à dégager la science comptable. L'année 1922 semble marquer un « point d'inflexion », dans la littérature, quant à la manière d'évaluer les stocks. A partir de là, des idées nouvelles vont voir le jour jusque vers la fin de la Seconde Guerre mondiale. Essayons d'en fournir une chronologie⁵ :

- en 1927, Lucas introduit le principe d'un « prix au cours moyen auquel l'atelier consommateur aurait dû être fourni si le service des Achats avait donné son ordre lors de la réception de la commande qu'il s'agit d'exécuter. De sorte que si le Service des Achats s'est confiné dans sa fonction d'approvisionneur, sa gestion ressortira sans bénéfice ni perte. »⁶ Ce système tend clairement à faire du service achat un centre de profit autonome avec un compte spécial, « gestion des stocks », pour enregistrer les performances du service.

¹ Adolphe GUILBAULT. *Traité de comptabilité et d'administration industrielles*. Paris : Guillaumin, 1880, p. 236-242. Et Nikitin rapporte que P.A. Godard avait dès 1827 préconisé une solution semblable, voir p. 461, thèse déjà citée.

² J.-M. CAQUAS. "Des différentes conceptions du prix de revient" in *L'organisation scientifique*, Congrès de juin 1923, Paris : Ravisce, 1923, p. 198.

³ Albert CALMÈS. *La comptabilité industrielle*. Paris : Payot, 1922, p. 129-132.

⁴ Voir sur ce sujet le mémoire de Yannick LEMARCHAND. *Vers un programme de recherche en histoire de la comptabilité*. Paris XII, 1994, p. 33-37.

⁵ La chronologie que nous soumettons, peut sans doute être prise en défaut par l'existence de tel ou tel ouvrage ayant échappé à notre vigilance.

⁶ Maurice LUCAS. *Nouveau cours de comptabilité et d'organisation comptable*. Thaon-les-Vosges, 1927, p. 56.

- en 1928, Blandin expose la méthode de l'épuisement des stocks (premier entré, premier sorti) qui « présente un intérêt, nous dit-il, lorsque l'on tient à faire apparaître dans le prix de revient les variations brusques du coût des matières, lors de la réception d'une nouvelle livraison effectuée à un prix différent. »¹

- en 1934, Delaporte introduit la notion de valorisation « au plus bas prix de revient ». Pour se faire comprendre, l'auteur a recours à un exemple, reprenons-en la substance. Soit un produit dont le plus bas prix de revient est 1,05 F ; lors d'une fabrication de quarante-huit unités on enregistre un coût global de 72,75 F, qui, si elles étaient valorisées au plus bas prix de revient, n'auraient coûté que 50,40 F, soit une différence de 22,35 F. Ce que Delaporte traduit par l'écriture :

Magasin.....	50,40
Différence s / P.R.	22,35
à Fabrication.....	72,75

et d'en conclure « donc le stock ne peut subir d'inflation de valeur et ainsi on a la certitude d'un bénéfice plus exact, que le stock n'influence pas. »²

- en 1940, Paris s'interroge : « En période d'instabilité des prix, les différences en hausse ou en baisse sont souvent importantes. A quel prix unitaire faut-il enregistrer les sorties de magasin ? »³ A la faveur de quoi il va introduire les notions de valeur de remplacement et de dernier entré premier sorti.

- En 1943, Bourquin présentera la méthode de valorisation des sorties en coût standard⁴.

Les ouvrages qui seront publiés après 1945 présenteront, sans en privilégier aucune, ces cinq méthodes : Coût unitaire moyen pondéré, premier entré ou dernier entré / premier sorti, valeur de renouvellement et coût standard.

Nous sommes donc devant une progression graduelle qui se fait à partir des années 1920, alors que pour l'inventaire permanent nous avons constaté que le mouvement — de déclin cette fois — ne s'opérait pas avant la Libération. Il y a une raison à cela, c'est qu'avec la Première Guerre mondiale, la France est confrontée à l'inflation : « après la guerre, nous dit Kuisel, la valeur d'échange du franc et son pouvoir d'achat intérieur se déprécièrent presque du même pas. Jusqu'en 1914, le franc avait été une des monnaies les plus stables du monde, valant toujours environ un cinquième de dollar, soit vingt cents : en 1919, il tomba à quatorze cents, et devint bientôt une des devises les plus instables. En 1920, le taux de change s'était effrité à sept cents, et le pire était encore à venir. »⁵

¹ André BLANDIN. *Le calcul des prix de revient dans l'industrie*, ?, 1928, p. 26.

² René DELAPORTE. *Comptabilité appliquée à l'industrie - Le prix de revient*. Paris : Roret, 1934, p. 98.

³ Gustave PARIS. *Le prix de revient dans l'industrie*. 2ème éd. Neuchâtel et Paris: Delachaux & Niestlé, 1946, p. 48.

⁴ Maurice BOURQUIN. *Précis de comptabilité industrielle par la méthode des prix de revient standard*. Paris : Dunod, 1943.

⁵ Richard KUISEL. *Le capitalisme et l'Etat en France*. Paris : Gallimard, 1984, p. 137.

Si l'inflation qui couvrait déjà pendant le conflit ne se fit pas sentir avant 1919, c'est que « les effets psychologiques de la longue stabilité du franc conduis[ai]ent à concevoir, en ce domaine comme en d'autres, la remise en ordre sous la forme d'un retour à la situation d'avant-guerre »¹. L'urgence faisant loi, les auteurs comptables vont devoir intégrer les variations monétaires : le franc or de germinal an XI (1803), qui valait 322,5 mg d'or passa en 1928 à un franc Poincaré, amputé des quatre cinquième de sa valeur, soit 62,5 mg. Encore ce raccourci fait-il silence sur les crises aiguës. Il faudrait pouvoir parler longuement des fluctuations du franc en 1923-1924, du « franc élastique » lors du Front populaire,... Pour notre propos, il nous suffit de savoir que les variations du prix des matières étaient telles qu'il eût été par trop absurde de diffuser l'idée d'un calcul de stock selon un prix moyen pondéré ; la monnaie devenant « folle », la science des comptes devait s'adapter pour rester crédible.

Reste Bourquin avec le coût standard, nous aurons l'occasion de reparler de celui que nous avons baptisé le « prophète », pour l'instant contentons-nous de noter que, professeur à HEC Lausanne, il fut l'auteur en 1939 d'un ouvrage intitulé *La crise sociale et monétaire et ses répercussions sur le calcul des prix de revient* dans lequel il abordait le problème des standards qu'il présentait comme un remède pour surmonter les difficultés posées par les désordres monétaires à l'information comptable. Comme il le dira lui-même, quinze ans plus tard, il ne fut pas entendu alors.

Les ouvrages de comptabilité industrielle suivent tous le cheminement de la valeur ajoutée. Aussi, après les dépenses de matières, voit-on invariablement surgir la question des salaires productifs.

II- L'incorporation des frais de main-d'œuvre

« L'affectation de la main-d'œuvre utilisée directement à la production ne présentant pas d'autres difficultés que celles inhérentes à l'organisation matérielle, on ne constate généralement pas sur ce point de divergences de vues entre les auteurs quant à la conception du prix de revient. »² Cette réflexion de Caquas lorsqu'il rendait compte, en 1923, des différentes conceptions de prix de revient recouvre, de nouveau, nos propres observations sur la période 1880-1922.

En revanche, à partir des années 1920, deux aspects complémentaires vont alimenter le discours sur les questions de main-d'œuvre : d'abord, une prise en compte poussée des différents types de process industriels avec leur incidence sur la manière d'affecter les salaires au prix de revient du produit ; ensuite, on voit apparaître l'influence des idées tayloriennes qui vont susciter des développements sur le thème de l'incitation à la

¹ J.J. BECKER, S. BERSTEIN. *Victoire et frustrations 1914-1929*. Paris : Seuil, 1990, p. 224.

² J.-M. CAQUAS. "Des différentes conceptions du prix de revient" in *L'organisation scientifique*, Congrès de juin 1923, Paris : Ravisse, 1923, p. 198.

productivité, au travers de systèmes de primes dont les ouvrages de comptabilité industrielle vont se faire le plus souvent l'écho.

Après avoir étudié la question de l'organisation matérielle, nous verrons les deux autres points liés aux types de process et aux primes.

A- L'organisation matérielle

Il s'agit des questions de pointage horaire, de l'établissement des fiches de travail desquelles pourront être déduites les informations dont la comptabilité générale et la comptabilité des prix de revient auront besoin :

- la comptabilité générale pour l'établissement des fiches de paie individuelle (avec les problèmes d'avance, d'opposition,...), les aspects concrets liés au versement du salaire (préparation des espèces, registre à faire signer,...) ; mais également des écritures à passer au journal général, des problèmes gravitant autour d'organismes de prévoyance auxquels cotisent les salariés et les employeurs.
- la comptabilité des prix de revient pour affecter le temps passé à la commande ou à l'atelier dans lequel l'ouvrier a travaillé.

A côté de ces points, régulièrement traités, on rencontre aussi, mais plus rarement, les questions liées à l'embauche et au contrat de travail.

Pour l'organisation matérielle proprement dite, on retrouve l'observation déjà formulée à propos des matières premières quant à une présentation plus sobre au fil des ans, notamment après 1950 quand disparaîtront les indications jusqu'alors très détaillées sur l'organisation du pointage, les différents imprimés à prévoir (bon de travail, etc.), des recommandations pour leur dessin,...

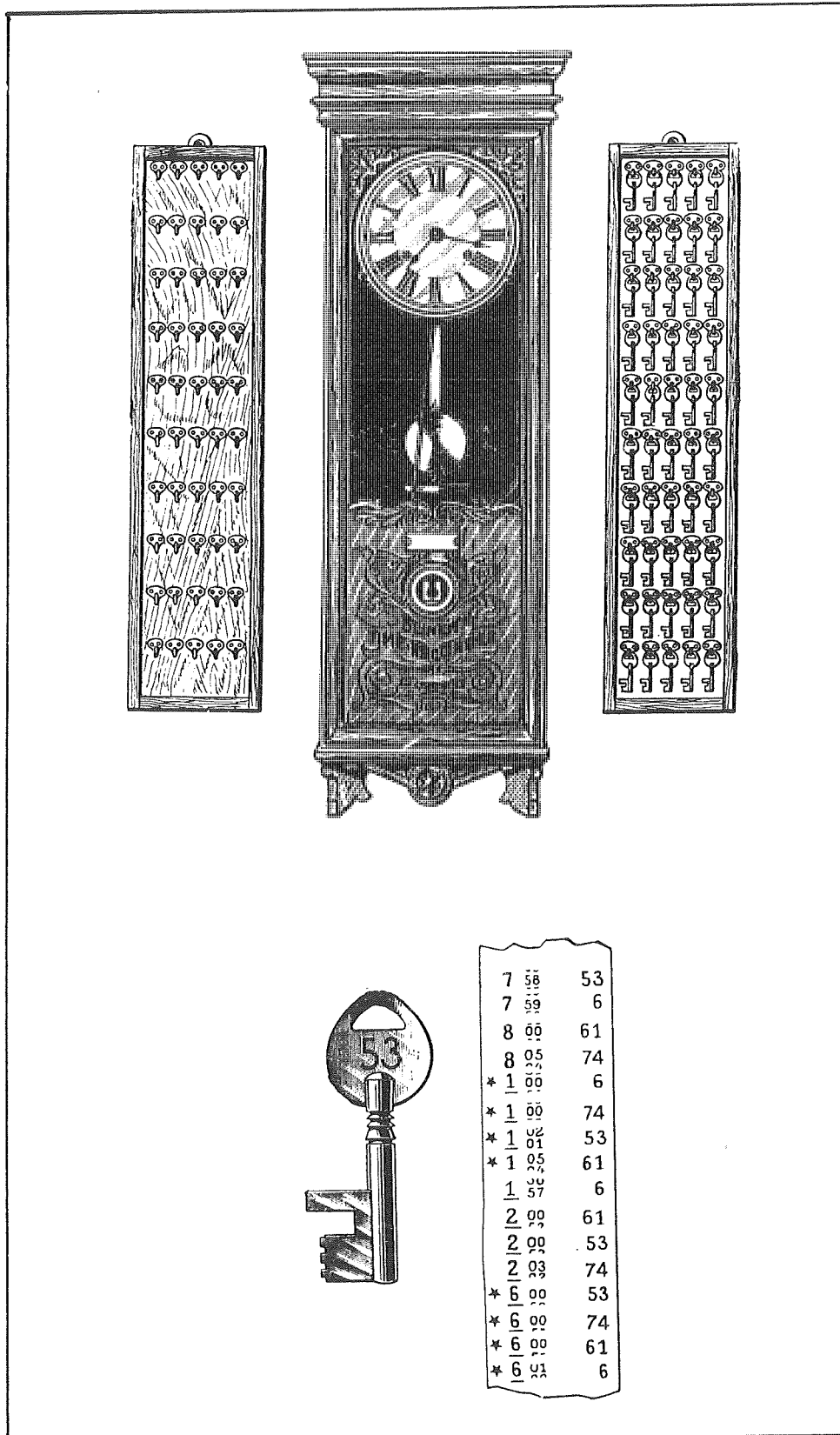
Mais, avant 1950, quelle abondance !

Pour ne pas être inconsidérément fastidieux, nous resterons allusif, mais il nous paraît néanmoins nécessaire d'apporter un aperçu de ces aspects.

Sur l'enregistrement du temps, on rencontre pléthore de solutions : le simple « pointeau » ; le système des deux tableaux (un pour l'entrée, l'autre pour la sortie) munis de crochets dont l'ouvrier saisi le jeton correspondant à son numéro pour le transporter d'un tableau à l'autre (un employé passant régulièrement pour consigner les présents et les absents) ; sur les dispositifs de pointage automatique, on se reportera à la figure 8¹.

¹ Dessins tirés du livre de Gabriel FAURE. *Comptabilité appliquée*. Paris : Masson, 1928, p. 188-191.

Figure 8 : La mesure du temps



Nous reproduisons également le modèle de bon de travail¹ (figure 9) avec numéro d'attachement de la commande (« K 274 » dans l'exemplaire présenté), qui permet la prise en compte des frais de main-d'œuvre à affecter au prix de revient du produit fabriqué (et permet de contrôler les temps consignés par le service pointage pour le calcul du salaire de l'ouvrier).

B- Les types de process

Une fabrication en plusieurs étapes implique évidemment une organisation plus complexe, ne serait-ce qu'en raison du suivi administratif des ouvriers travaillant dans différents ateliers. Cas qui était déjà envisagé dans la *Science des comptes*, en 1889.

Bournisien distingua les problèmes distincts soulevés par les fabrications « en série sur type déterminés d'avance », qu'il étudie dans une première division, et les « pièces sur modèles variables » auxquelles il consacre sa seconde division².

Alors que Bournisien se plaçait dans le cadre particulier d'une entreprise du secteur sidérurgique, Blairon, en 1926, avant de spécialiser son propos sur un type d'industrie (celui de la fonte) va envisager les cas des industries travaillant de façon uniforme et continue, « en masse », en spécifique. Etudiant les problèmes posés par les industries comprenant plusieurs phases de fabrication, plusieurs divisions.

Ces thèmes vont se généraliser dans la littérature, les cas de figure étudiés se multiplieront, toutes sortes de combinaisons seront examinées en regard de leur incidence sur l'organisation administrative de la main-d'œuvre.

C- Les primes

Certes la prime est une composante du salaire de l'ouvrier. Elle fait en conséquence l'objet d'une comptabilisation dans le prix de revient. On peut toutefois s'étonner de voir les auteurs régulièrement présenter les systèmes Hasley, Rowan, Gantt, Taylor,...³ assortis de commentaires sur les avantages et inconvénients de chacun. Ce, à partir des années 1920 et jusqu'aux années cinquante.

Cette dérive du calcul du prix de revient vers un problème de gestion de ressources humaines se comprend sans doute par le rayonnement intellectuel du taylorisme en France, notamment à l'issue de la Première Guerre⁴.

¹ Tiré de l'ouvrage d'Edouard JULHIET. *Cours de finance et comptabilité dans l'industrie*. Paris : Eyrolles, 1922, p. 78. Chandler dans *La main visible des managers* montre la genèse aux Etats-Unis du « système de comptabilité par bon de commande » qui fut introduit dans l'industrie du travail des métaux et dont Metcalfe, Taylor,... se firent les propagandistes, voir p. 305-308.

² Jean BOURNISIEN. *Précis de comptabilité industrielle appliquée à la métallurgie*. Nancy : Feid et fils, 1917. Cette observation est limitée aux seuls ouvrages consultés, nous savons que Heudicourt, en 1862, opère déjà ce type de distinguo, Marc NIKITIN, thèse déjà citée, p. 449.

³ LEEMANS et LABAR, ouvrage déjà cité, étudieront, encore en 1949, jusqu'à huit méthodes différentes.

⁴ Avant 1914, les idées de Taylor rencontrèrent une écoute favorable parmi les ingénieurs, le rôle d'un

Figure 9 : Bon de travail selon Julhiet

ORDRE DE MISE EN EXÉCUTION		Date 4.6.19	N° 201
Travail à exécuter		(1) Usinage	
Vis 0,30 ref= 31			
2 ^e Série		100 Pièces	
Date du Début	Visa	Date de la terminaison	Visa
4 Juin 19	<i>[Signature]</i>	9/6/19	<i>[Signature]</i>
Contrôle Reçu au Magasin		4 rebutés 96-137/140	
		Section	K
		Numéro de l'Attachement	K 274
		VISA	<i>[Signature]</i>
<small>(1) Usinage - Outillage-Petit Matériel Frais Généraux Industriels (Entretien des Ateliers, etc.) - Appareillage - Calibres - Production de Broc-métric.</small>			

— Ordre de mise en exécution.

scientifique comme Le Chatelier fut notamment prépondérant, mais connu, autant qu'on puisse le savoir sur une question qui reste à approfondir, peu de relais industriel réussi (les tentatives chez Renault se soldèrent par des grèves en 1913-1914. Nous en reparlerons). En revanche, l'effort de guerre entraîna des applications dans les nombreuses entreprises qui fabriquaient pour l'armement notamment, il faut signaler le rôle éminent que jouèrent des ministres comme Albert Thomas ou Clémentel. Voir sur ce sujet la thèse d'Aimée MOUTET. *La rationalisation industrielle dans l'économie française au XX^e siècle*, 1992 et Patrick FRIDENSON. "Un tournant taylorien de la société française (1904-1918)". *Annales ESC*, septembre-octobre 1987, p. 1031-1061.

Le fait que des ingénieurs-conseils, comme Héranger, Charpentier, Buxton-Going¹, qui se référaient aux méthodes américaines d'organisation, aient popularisé ces systèmes, dans la littérature, a servi de moule pour tout discours traitant d'organisation et de main-d'œuvre — ce qui était le cas des ouvrages de comptabilité industrielle — même si, ce faisant, on confond le moyen (le calcul du prix de revient) avec le but (la baisse de ce prix de revient, notamment par une meilleure productivité de la main-d'œuvre).

Si l'effet de mode ajouté à la confusion entre moyen et résultat viennent expliquer, pour partie, cette intrusion de la comptabilité du prix de revient dans le domaine de la gestion des ressources humaines — par le biais des problèmes d'organisation —, il nous semble cependant qu'une troisième hypothèse peut être avancée, qui rejoindrait celle qu'un groupe d'influence, les comptables, souhaitât maintenir et étendre son pouvoir, quitte à franchir les limites initiales de son domaine, et notamment à partir du discours qui énonce, prescrit, ce que doit recouvrir son champ d'action.

Remarquons que les premiers auteurs que nous avons cités : Charpentier et Héranger sont des ingénieurs, ce dernier expliquant : « Grâce au système Taylor, le rôle de l'ingénieur serait non seulement d'ordre technique, il serait susceptible de devenir aussi d'ordre social et ce rôle pourrait avoir une influence salutaire sur les rapports du Capital et du Travail »², l'enjeu de pouvoir est immense, or dans cette recomposition, espérée, des rôles qu'allait devenir celui des comptables ? Technicien subordonné à l'ingénieur ou arbitre grâce à la détention du savoir ? Charpentier consacre un chapitre à la comptabilité, Héranger n'en souffle mot, puis d'autres ingénieurs comme Fejès dans un livre sur l'organisation rationnelle y consacre le tiers des quelque six-cents pages de son livre ; enfin, avec Blandin et Stuveras, ce sont des ouvrages entiers, écrits par des ingénieurs, qui parlent de comptabilité du prix de revient. On peut concevoir comme un effet de « riposte », ou comme volonté d'accroître sa puissance, le fait que le discours comptable sur les prix de revient ait investi la question des primes, domaine extérieur à son champ propre de réflexion puisque concernant la « fonction personnel ».

L'organisation se trouvant à l'intersection entre le domaine de l'ingénieur et celui du comptable, il est somme toute *naturel* que chaque côté ait tenté des incursions dans le domaine connexe, particulièrement devant les intérêts de pouvoir dans l'entreprise que recouvrait la maîtrise d'un « savoir » comme celui du système des primes, l'un des points nodaux du management scientifique³.

¹ Serge HERANGER. *Comment j'ai mis en pratique le système Taylor*. Paris, Liège : Béranger, 1920. P. CHARPENTIER. *Organisation industrielle*. Paris : Dunod, 1919. Charles GOING BUXTON *Principes d'organisation industrielle*. Paris : Payot, 1922, voir le chapitre VIII « La main-d'œuvre — les doctrines de direction », p. 165-186.

² Serge HERANGER. *Comment j'ai mis en pratique le système Taylor*. Paris, Liège : Béranger, 1920, p. 96. A l'instar l'article que le maréchal Léautey avait publié dans la Revue des deux mondes en 1891, « Le rôle social de l'officier », E. Cheysson avait mis en lumière dans un article, en 1897, « Le rôle social de l'ingénieur » dont Georges Lamirand fit le titre de son livre en 1932 et qui rencontra un large écho.

³ La confrontation d'intérêts entre comptable et ingénieur conduisit vraisemblablement ce dernier à participer au conservatisme de méthodes de calcul ignorant le contrôle budgétaire dans laquelle « il perdait

Tant que l'organisation administrative interne peut suppléer au marché pour fournir l'information sur un mouvement de valeur interne à l'entreprise, les ouvrages de comptabilité industrielle peuvent fonctionner en proposant, avec des variantes, une logique solide ; c'est ce que nous venons de voir avec l'incorporation de la main-d'œuvre dans le prix de revient et que nous avons observé avec le coût des matières — même si, sous la pression de l'inflation, la méthode de valorisation des stocks fut sujette à modification. En revanche, sur d'autres questions la logique de la comptabilité industrielle va buter, sans véritable issue, appelons-les des apories.

III- Les apories de la comptabilité industrielle

Dans les textes que nous rangeons sous la rubrique *comptabilité industrielle pure*, il est des sujets qui ne parviendront pas à être résolus *more geometrico*. Soit ils le seront de façon plus qu'approximatives et l'on quitte les rives de l'exactitude scientifique auxquelles les auteurs voulaient s'ancrer, soit on y introduit un supplément de rigueur mais cela fait appel à une intervention exogène à la science des comptes : recours au politique, à la norme, à la loi. C'est le cas des frais généraux et dans une bien moindre mesure des déchets et sous-produits.

A- Les frais généraux

Dans la préface que Gabriel Faure écrivit en 1923 pour le livre de Fejès, on peut lire :

La répartition des frais généraux est faite proportionnellement à la main-d'oeuvre productive (montant du salaire ou nombre d'heures de travail). [...] Nous pourrions chercher à serrer la vérité de plus près par d'autres moyens, choisis selon la nature des fabrications. Dans les mines et la métallurgie, par exemple, on répartit volontiers les frais suivant le tonnage produit ; quelques exploitants d'industries mécanique ou électrique se basent sur un taux horaire applicable aux machines, ou sur l'ensemble des facteurs de la production ; mais aucune des méthodes de répartition actuellement connues ne conduit à l'exactitude mathématique et, tout compte fait, c'est (jusqu'à nouvel ordre) la main-d'oeuvre qui fournit la base la plus généralement satisfaisante.¹

Un « nouvel ordre » allait être proposé quelques années plus tard, avec une volonté unificatrice, normalisatrice. Nous l'étudierons de façon approfondie dans notre chapitre sur « Le prix de revient uniforme ». Mais revenons à 1923. Cette année-là, Caquas passant en revue les conceptions de Lambert, Guilbault, Calmès, Faure, Fejès, Charpentier, Bertrand Thompson, pouvait dire :

sa responsabilité dans la prospérité de l'entreprise, cell-ci ne dépendant plus de son savoir. » Aimée MOUTET, thèse déjà citée, p. 1114.

¹ André FEJES. *Pratique de l'organisation rationnelle*. Paris : Ravisse, 1923, p. VIII.

Si les auteurs et les praticiens sont généralement d'accord sur ce qu'il faut comprendre dans le prix de revient au titre des deux premiers éléments, matières premières et main d'œuvre, il n'en est plus de même à l'égard des frais indirects et l'on peut dire que les limites du prix de revient dépendent des différentes conceptions relatives à l'analyse de ces frais.¹

Une véritable tour de Babel ! Cela dit, soyons juste, on ne relève nul dogmatisme sur ce sujet, quand les auteurs se risquent à avancer des solutions, c'est pour ajouter aussitôt qu'elles n'ont rien de définitives et qu'en dernière analyse, le bon sens doit l'emporter.

B- Déchets et sous-produits

Il s'agit d'un véritable casse-tête auquel on trouve très tôt des réponses dans la pratique², mais pour lequel aucune doctrine ne vient à bout de façon satisfaisante, car si l'on dispose d'une valeur à la vente, comment en ventiler la différence avec le prix de revient sur les autres produits ? On se retrouve devant un problème de type frais généraux auxquels les auteurs qui y prêteront attention ne sauront formuler que les solutions connues encore à ce jour.

CONCLUSION

Fejès donnant une définition de la comptabilité industrielle disait ceci :

Les attributions de ce service peuvent être résumées dans les cinq points suivants:

1. Enregistrer journalièrement les mouvements de sorties et d'entrées qui se produisent dans les matières premières, pièces ébauchées, pièces finies d'usinage et objets d'outillage;
2. Enregistrer la main-d'oeuvre employée dans tous les ateliers et chantiers, aussi bien la productive que l'improductive, en vue du paiement des salaires, par périodes déterminées;
3. Relever les dépenses faisant l'objet des Frais Généraux d'atelier (Frais de fabrication) et les Frais généraux communs (Administration);
4. Récapituler les dépenses faites en matières, main-d'oeuvre et frais généraux, séparément pour chaque commande et, le cas échéant, par fractions de commande : autrement dit, calculer leur prix de revient ;
5. Etablir, par périodes déterminées, des états statistiques, montrant à la Direction les fluctuations produites dans les mouvements de valeur précités ; en tirer les conclusions, en les confrontant suivant les rapports qui existent entre eux.³

Nous pensons avoir montré en quoi les trois premiers points constituaient un passage commun aux différents ouvrages. Par ailleurs, tous les livres qu'il nous a été donné de voir sont prodigues en formulaires récapitulant les différents postes de calcul du prix de

¹ J.-M. CAQUAS. Des différentes conceptions du prix de revient. in *L'organisation scientifique*, Congrès de juin 1923, Paris : Ravisse, 1923, p. 199.

² Expliquant le fonctionnement des comptes d'ordre qui existaient chez Saint-Gobain en 1872, et que Nikitin compare à des centres d'analyse (bien que la notion d'unités d'œuvre n'y soit pas encore élaborée), dans le compte « Travail des équipages », l'auteur note que le fumier produit par les équipages est porté au crédit du compte et par le débit du compte Magasin. Ce qui ne nous est pas dit c'est comment est établi le montant de ce sous-produit. M. NIKITIN, Thèse déjà citée, p. 227-228.

³ André FEJES. *Pratique de l'organisation rationnelle*. Paris : Ravisse, 1923, p. 188-189.

revient, de nature à satisfaire le point n° 4 dans la liste de Fejès. En revanche, nous n'avons pas trouvé dans la littérature traitant du prix de revient comptable d'éléments nous permettant de vérifier que le cinquième point — qui marque le souci de fournir à la direction, et autres, une information susceptible de l'orienter dans la prise de décision — ait été pris en considération. Ce ne sont pas davantage les photos tirées du livre de Fejès (figure 10) qui nous permettront d'illustrer ce point, mais il est intéressant de pouvoir visiter, le temps d'un cliché, un bureau des prix de revient de l'entre-deux-guerres.

On peut souscrire à la définition que donna Fejès quant aux attributions de la comptabilité industrielle, mais un point soulève néanmoins une question : le service de comptabilité industrielle doit-il à partir des informations qu'il construit, en tirer des conclusions. Est-ce vraiment là son rôle ? De fournir l'information, certes, mais d'en tirer les conclusions ? Ne peut-on voir là une nouvelle marque de cette tendance à dépasser les limites du rôle qui devrait être le sien ?

Le plus simple est de laisser répondre Delaporte, l'un des plus éminents auteurs comptables de l'entre-deux-guerres : « La comptabilité est avant tout une servante ; elle doit obéir à la direction, sans velléités d'indépendance ou d'initiatives. Elle peut proposer, mais elle ne doit agir qu'après l'autorisation de la Direction ; elle n'est autonome que dans sa technique »¹.

Est-il excessif de dire, avec Bunau-Varilla, « notre langue comptable a paralysé notre développement économique, comme les caractères de l'écriture chinoise ont paralysé le développement scientifique de l'Empire du Milieu »² ? Sans doute faut-il ajouter aussitôt avec Julhiet :

En fait, dans la plupart des entreprises, la comptabilité ne rend pas les services précieux qu'elle peut et doit rendre. Pourquoi ?

La faute en est parfois aux comptables, qui ne tiennent pas une comptabilité claire, qui ne sont jamais prêts à donner rapidement un état, enfin qui fournissent leurs renseignements en langue comptable incompréhensible, au lieu de les traduire dans le langage de tout le monde.

Mais la faute en est très souvent au chef d'entreprise, qui ne comprend pas le langage comptable, qui ignore tout de la comptabilité, qui ne sait pas ce qu'elle peut lui fournir, qui est hors d'état, par suite, de donner des directives à ses comptables, qui ne lie pas leur service aux autres services de l'usine.³

Alors responsabilité partagée entre comptables et dirigeants ?

La force de l'assertion de Julhiet tient dans l'expérience professionnelle dont il peut se prévaloir. Bunau-Varilla n'en était pas dépourvu, or que nous dit-il :

¹ René DELAPORTE. *Comptabilité appliquée à l'industrie - Le prix de revient*. Paris : Roret, 1934, p. 23.

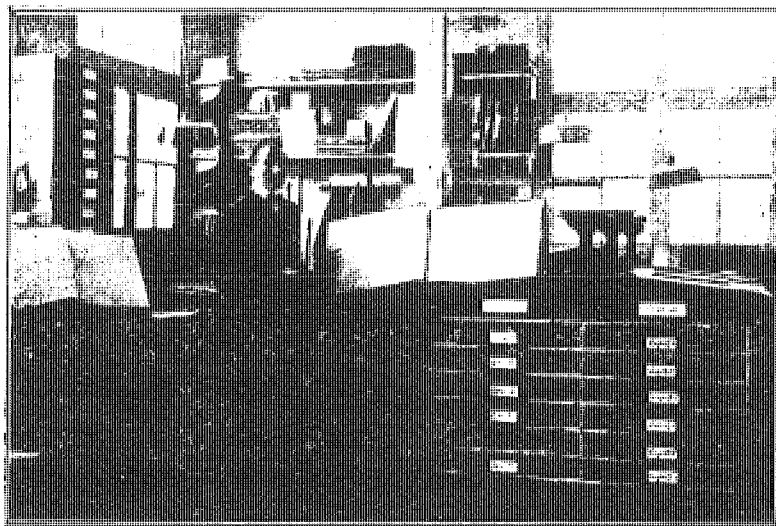
² Philippe BUNAU-VARILLA. *Le mécanisme du succès dans les affaires. La comptabilité telle qu'on la parle et telle qu'on devrait la parler*. Paris : Ravisse, 1924, p. VI. Propos qui sera repris lors d'une communication du 25 avril 1925 au comité du Génie Civil de la Société industrielle du Nord par Eugène WIBRATTE. *Les ingénieurs et la comptabilité moderne à comptes doubles*. Lille : Danel, 1925.

³ Edouard JULHIET. *Cours de finance et comptabilité dans l'industrie*. Paris : Eyrolles, 1922, p. 12.

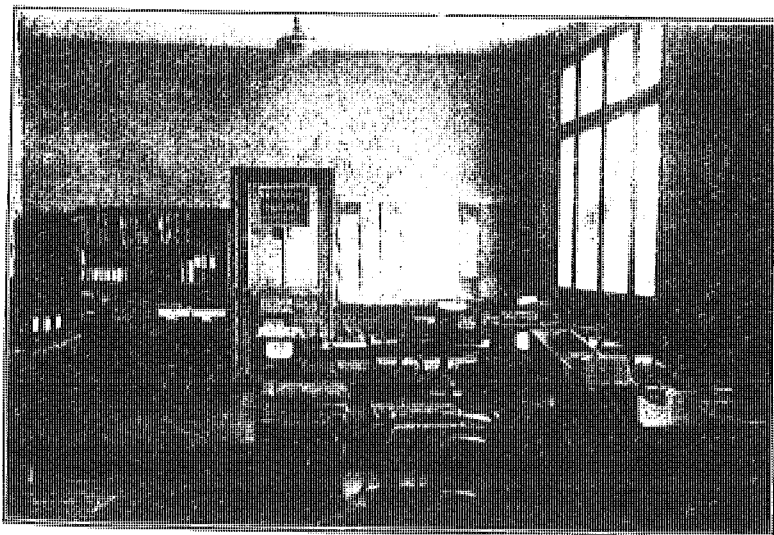
Figure 10 : Bureau des « prix de revient »

PRIX DE REVIENT

321



Intérieur d'un bureau du Prix de Revient (Registres à feuillets mobiles).



Intérieur d'un bureau du Prix de Revient (Système de fiches).

Au cours d'une existence déjà longue, j'ai été à maintes reprises frappé de deux faits. Le premier, c'est que la comptabilité constitue le plus précieux des guides pour la bonne gestion d'un intérêt quelconque, et le second, c'est que la comptabilité n'est jamais employée comme guide de cette gestion.¹

Nous étions en 1923 lorsque ces propos furent tenus, les Etats-Unis venaient de forger les coûts standard, le direct costing allait y faire son apparition. Furent-ils diffusés en France ? A quel moment ? Nous aurons l'occasion de répondre quand nous traiterons du « prix de revient de management ». Nous pouvons néanmoins relever d'ores et déjà un signe au travers de ce commentaire que fait Pacaud en 1946 dans son *Introduction à la comptabilité des prix de revient*. :

Il nous paraît que l'on complique trop souvent le problème ; d'une part les comptables ont une certaine tendance à donner à leur discipline un aspect purement formel peu accessible au non spécialiste, d'autre part ceux qui touchent de près ou de loin aux affaires ne cherchent pas la plupart du temps à en analyser les règles et ne voient bien souvent, dans la comptabilité, qu'une nécessité légale ou fiscale gênante, sans se soucier des enseignements nombreux et féconds qu'ils pourraient en tirer s'ils s'y intéressaient activement.

Aussi serait-il bon que la doctrine comptable soit exposée clairement [...] et que la comptabilité soit considérée comme un organe de renseignements et de contrôle présentant un intérêt évident pour ceux qu'elle est appelée à servir.

Nous assistons d'ailleurs depuis quelque temps à un effort de revalorisation [...] de l'utilisation des renseignements que [la comptabilité] peut fournir. C'est ainsi que l'on fait prendre à la statistique et à l'étude des prix de revient une place importante. Des esprits distingués s'intéressent à ces questions. On met les résultats en courbe et en équation. Mais comme ces données ne sont autres que les résultats obtenus par la Comptabilité, on sera bien obligé de prêter quelque attention aux problèmes que pose leur élaboration. Les études statistiques apparaîtront alors comme la conclusion et le but de la comptabilité et leur interprétation n'aura de réelle valeur que fondée sur les notions précises dont la définition est l'objet même de la science (ou la doctrine) comptable.²

En paraphrasant Valéry, posons la question « la comptabilité, fut-elle l'art d'empêcher les responsables de se mêler de ce qui les regarde ? » Au vu de ce que nous avons pu lire de part et d'autre, il apparaît que la technique comptable n'a peut-être pas rendu au calcul du prix de revient tous les services dont elle était capable jusqu'à la fin des années quarante. Volonté des comptables de préserver leur pouvoir ? Formation insuffisante des utilisateurs pour adapter le système en sorte qu'il puisse correspondre à leurs attentes ? Sans doute, mais d'autres pistes peuvent être explorées : entre le moment où Bunau-Varilla et Pacaud s'exprimaient, disons entre la fin de la Première Guerre mondiale et la Libération, la France n'a-t-elle pas subi des influences, des pressions, qui auraient pu freiner l'évolution entre un prix de revient comptable et un prix de revient de « gestion » ? Nous allons voir, dans le chapitre qui va suivre, sur le prix de revient uniforme, que des tentatives de réformer le calcul du prix de revient ont existé au cours de

¹ Philippe BUNAU-VARILLA. *Le mécanisme du succès dans les affaires. La comptabilité telle qu'on la parle et telle qu'on devrait la parler*. Paris : Ravisse, 1924, p. VIII.

² René PACAUD. *Introduction à la comptabilité des prix de revient*. Paris : Société de Comptabilité de France, 1946, p. 106.

cette période. Il conviendra de nous interroger alors pour savoir si ces discours, souvent sous-tendus par une idéologie dirigiste, comme nous le montrerons, ne constituèrent pas un obstacle à d'autres approches davantage orientées vers la satisfaction d'un décideur évoluant dans le marché concurrentiel d'une économie libérale.

Chapitre II

Le prix de revient uniforme

Une approche « technocratique »

Il faut que les gardiens des lois, après s'être assemblés avec des personnes compétentes, examinent quelle est la recette et quelle est la dépense d'où résulte pour le marchand un profit raisonnable et que soit fixé par écrit ce que le marchand pourra exiger à raison de ce qu'il a déboursé.

Les Lois. Platon¹

La volonté d'obtenir une comptabilité financière qui réponde à des règles uniformes, se justifie par de nombreux arguments : asséoir l'impôt sur les sociétés de la façon la plus équitable possible, permettre aux investisseurs de disposer d'une information comparable, etc. Ces motifs qui militent pour la mise en place d'un Plan Comptable général ne se retrouvent pas a priori pour le calcul du prix de revient. Pourtant les trois Plans comptables officiels qui virent le jour en France avant 1960 ont réservé l'un de leurs chapitres à proposer, suggérer, prescrire, des méthodes de calcul. Nous allons chercher à comprendre, par l'étude de la littérature, pourquoi ces efforts, sur quoi ils ont porté et à quels résultats cela a abouti.

Dans une première partie, nous étudierons les buts que les auteurs ont assigné au calcul du prix de revient sur la période 1880-1960. Cette approche nous renseignera sur

¹ Charles Gide, dans le *Juste prix*, publié en 1921, puis réédité en 1941, cite page 22 ce passage sur les « Agoranomes » et les « Astynomes », qui serait tiré de Platon. Il donne comme référence *Les Lois*, second chapitre. Hoog cite le même passage en fournissant la même référence. Ce qui est troublant, c'est que cet ouvrage de Platon n'est pas divisé en chapitre, mais en Livre, et que le Livre II porte sur l'éducation... Une lecture attentive du texte (validée par une recherche dans plusieurs éditions), nous a conduit à relever dans le Livre XI, p. 920, édition La Pléiade, le passage suivant : « il faudra que les Gardiens des Lois se réunissent avec les hommes qui sont compétents sur chaque espèce de commerce de revendeur, ... ils verront quelle peut bien être la balance des recettes et des débours, propre à constituer au revendeur un bénéfice, le bénéfice raisonnable, ils le rendront public, et le soin de le faire respecter appartiendra, partie aux Astynomes, partie aux Agoranomes. »

les raisons qui ont pu conduire à l'élaboration d'une méthode uniforme de calcul du prix de revient.

Dans un deuxième temps nous verrons que sur un certain nombre de questions qui prêtaient à controverse : prise en compte de l'amortissement et des charges financières dans le calcul du prix de revient, ou conventions sur les stades de calcul, des réponses ont pu être apportées, et recueillir l'adhésion des différents auteurs.

Nous réserverons les deux dernières parties pour comprendre comment la littérature a pu traiter le délicat problème des frais généraux : d'abord en cherchant à apporter des définitions communes pour tous, puis en proposant des modes de traitement à vocation universelle.

§1- Le but de la recherche du prix de revient

Si tous ceux qui écrivirent sur le prix de revient se sont accordés pour en reconnaître l'importance, ils le firent pour des raisons bien différentes comme nous allons le voir.

Dès le XIX^{ème}, plusieurs perspectives apparaissent : Pillet-Will, dans son *Examen analytique de l'usine de Decazeville*¹ utilise le prix de revient comme instrument de mesure des performances, alors que Courcelle-Seneuil² l'envisage dans la relation que le prix de revient entretient avec le prix de vente, et nous avons vu, dans le chapitre précédent, le rôle que Léautey et Guilbault lui firent jouer dans la *Science des comptes*. On notera que dans les exemples cités, les trois points de vue ne sont pas adoptés ensembles par un même auteur, mais exclusivement.

Peu après la fin de la Première Guerre mondiale, l'idée d'utiliser le prix de revient comme moyen de réguler la concurrence et / ou l'échange va s'ajouter aux précédentes finalités. Son absence du discours tenu sur le prix de revient au XIX^{ème} siècle tient vraisemblablement aux principes édictés par la Révolution française sur la liberté du commerce, l'abolition des corporations avec la Loi Le Chapelier en 1791, renforcés par le Code Napoléon, notamment avec l'article 419. Nous aurons l'occasion d'en parler.

Avant d'en venir à ce rôle du prix de revient comme élément d'organisation d'une profession, voire d'une société, examinons ce qu'il en est de celui d'aide à la décision commerciale ou stratégique, puis de celui d'outil de contrôle.

I- La fonction d'aide à la décision

¹ Comte PILLET-WILL. *Examen analytique de l'usine de Decazeville*. Paris : Dufart, 1832.

² Jean-Gustave COURCELLE-SENEUIL. *Manuel des affaires*. Paris : Guillaumin, 1883, p. 186 et suivantes.

L'idée que la valeur d'un bien ne se déduit pas mécaniquement du prix de revient, que c'est le marché qui fixe le prix de vente est dominante dans la littérature de l'entre-deux-guerres ; Daubresse, Lambert, Hénon, Delaporte¹ citent l'économiste Yves Guyot dans les mêmes termes pour expliquer que « le prix de revient n'a rien de commun avec la valeur,... [qu'il] est une constatation historique et individuelle, tandis que la valeur est une constatation mathématique et sociale. Le prix de revient est une voix ; la valeur, c'est le suffrage de tous. » La réponse de Bournisien à l'objection que la connaissance du prix de revient ne fait pas vendre plus cher, est significative :

Généralement, oui, le prix de revient n'influe pas sur le prix de vente, mais sa connaissance aura au moins pour résultat de provoquer des recherches sur les moyens de diminuer ce prix de revient ou de faire cesser la fabrication d'un produit si elle est une source de pertes pour la société.²

Cette idée est partagée par de nombreux auteurs. Ainsi pour Delaporte : « le prix de revient ne sert pas toujours de base à l'établissement d'un prix de vente ; [et] il faut constater que celui-ci dépend du marché et de la concurrence, dans la plupart des cas »³. Néanmoins, Blandin prend soin d'attirer l'attention sur le fait que « connaître le prix de revient exact des produits fabriqués, c'est savoir exactement ce que l'on gagne ou ce que l'on perd sur chaque article vendu ; c'est aider la Direction à trouver le remède qui permettra d'améliorer une situation ; c'est être en mesure d'établir un programme précis pour développer les fabrications rémunératrices, améliorer ou supprimer les autres. »⁴

Jusqu'à la crise économique des années 1930 en France, si le but premier du prix de revient n'est pas d'aboutir mécaniquement à la détermination de son prix de vente, il peut tout au moins servir de guide :

1. sur le plan commercial à vendre tel bien plutôt que tel autre,
2. sur le plan stratégique à poursuivre une activité ou à l'arrêter.

Ce dont Rimailho rend compte dans un rapport en 1928 — rédigé suite à une enquête menée auprès de plusieurs entreprises — lorsqu'il écrit : « la connaissance de ces prix [de revient] a pour nous, en premier lieu, une valeur d'enseignement technique. Elle n'en servira pas moins à fixer le prix de vente »⁵. Nous verrons que cette position s'inversera avec l'apparition du souci de réguler la concurrence (la détermination du prix de vente prenant le pas, dans le discours, sur la fonction d'aide à la gestion interne) ; auparavant il

¹ Louis DAUBRESSE. *Prix de Revient Industriels*. p. 5. C. LAMBERT, ouvrage déjà cité, p. 5. M. HENON, cité par J. CAQUAS, Différentes conceptions du prix de revient, déjà cité, 1922, p. 192. René DELAPORTE, ouvrage déjà cité, p. 25.

² Jean BOURNISIEEN. *Précis de comptabilité industrielle appliquée à la métallurgie*. Nancy : Feid et fils, 1917, p. XV.

³ René DELAPORTE. *Comptabilité appliquée à l'industrie - Le prix de revient*. Paris : Roret, 1934, p. 18.

⁴ André BLANDIN. *Le calcul des prix de revient dans l'industrie*, ?, 1928, p. 159.

⁵ RIMAILHO. *Etablissement des prix de revient*. Paris : Confédération Générale de la Production Française, 1928, p. 22.

nous faut préciser ce que recouvre la fonction « technique » du prix de revient, que nous aurions pu tout aussi bien nommer contrôle et mesure, voire surveillance.

II- La fonction « technique »

Les auteurs que nous avons précédemment cités peuvent utilement nous éclairer pour en faire apparaître les contours. Ainsi Bournisien, après s'être exprimé une première fois sur le rôle du prix de revient (voir *supra*) ajoute :

Le rôle de la comptabilité industrielle a une autre portée que celui d'établir des prix de revient. Par le contrôle permanent qu'elle exerce sur toutes les dépenses, elle rend impossible les coupages et les détournements de matières et de produits usinés ; par là, elle a une influence moralisatrice incontestable dans les entreprises qui savent s'en servir.¹

Dans la même veine, le paragraphe précédemment cité de Blandin se poursuit de la façon suivante : « C'est enfin posséder un instrument de mesure pour évaluer le rendement de l'organisation et traduire en résultats numériques, les conséquences d'une modification quelconque dans le mode opératoire employé. »²

Cette prééminence, dans les discours du premier tiers de ce siècle, de la fonction « technique » du prix de revient sur celle de fixation du prix de vente nous est confirmée par les propos qui furent tenus à la Cegos (qui à cette époque s'appelait encore CGOST³) dans la commission chargée des prix de revient.

Il s'agit d'une note que M. Landauer, patron des Ets Landauer, rédigea en 1933, dans laquelle il écrit :

Le prix de revient peut avoir un but de caractère exclusivement comptable. Il peut ne servir qu'à balancer les écritures. S'il n'était que cela, il ne mériterait pas que nous lui consacrons notre temps.

Il peut aussi servir comme outil d'action commerciale, pour fixer les prix de vente. Beaucoup d'industriels s'imaginent que c'est là sa véritable utilité. Le premier résultat de nos travaux devrait être de détruire cette illusion responsable de pertes innombrables et de retentissants écroulements d'entreprises."

"C'est le prix de vente qui conditionne le prix de revient et non inversement",... Mais si le prix de revient ne peut servir à fixer les prix de vente, quel peut être son rôle ?

Le prix de revient scientifiquement établi, est le plus sûr, presque l'unique instrument de contrôle de la gestion journalière de l'entreprise. C'est pour le grand chef, pour le directeur général, l'avertisseur automatique qui, à chaque instant et avant qu'il soit trop tard, attire son attention sur les plus petits coins de son entreprise où son intervention est nécessaire.⁴

¹ Jean BOURNISIEN. *Précis de comptabilité industrielle appliquée à la métallurgie*. Nancy : Feid et fils, 1917, p. XV.

² André BLANDIN. *Le calcul des prix de revient dans l'industrie*, ?, 1928, p. 159.

³ Le Secrétaire Générale de la CGOST, rapporte dans ses mémoires que c'est à la faveur d'une émission de radio, en 1937, suite à une erreur de prononciation, que la commission devait trouver son nom définitif : Cegos. Jean MILHAUD. *Chemin faisant*. Paris : Hommes et techniques, 1956, p. 96.

⁴ Archives J. Coutrot. A.N. 468 AP 3 dossier N° 6.

Cette note qui s'inscrit dans le programme que la commission présidée par Rimailho souhaite accomplir, fut adressée aux trente-quatre participants du groupe de travail, la section n° 2 à la Cegos, et comporte une annexe de M. Lapiquonne, siégeant au titre de la société Renault, dans laquelle il tient à souligner l'importance de l'observation de M. Landauer « [qui] conditionne l'orientation de tous nos travaux futurs », et il ajoute :

Si le prix de revient a, dans l'industrie, un intérêt primordial, ce n'est pas parce qu'il permet de fixer le prix de vente.

Le prix de vente est, dans la majorité des cas, déterminé en fonction de la concurrence, des possibilités du marché et de la politique générale de l'entreprise.

Mais après avoir fixé son prix de vente,... Il doit servir à déterminer un progrès continu dans l'entreprise.

Si nous ne travaillons pas dans ce sens, nous aurons peut être fait un beau travail d'organisation, mais il lui manquera toute sa raison d'être, toute sa portée pratique.

Il nous semble intéressant de relever la réaction que suscitèrent ces propos auprès de dirigeants dont on peut tenir M. Ollivier, Président de la Fédération des syndicats de la métallurgie, pour figure représentative. On la découvre dans ce courrier du 17 octobre 1933 dans lequel il fait part de sa vive émotion au vu des positions de MM. Landauer et Lapiquonne :

Nous tenons à nous élever contre cette manière de voir.[...] L'opinion générale des industriels de notre groupe,... est à l'opposé ; on ne sortira de la crise actuelle autrement qu'en partant de la considération du plus juste prix de revient et en ajoutant [...] à ce plus juste prix de revient un pourcentage de bénéfices très raisonnables.

Cette notion de « juste prix de revient », de « bénéfices très raisonnables », s'inscrit dans un nouveau type de discours sur la fonction du prix de revient. Il s'agit d'utiliser ce dernier pour réguler la concurrence, les idées corporatistes, planistes sont sous-jacentes, nous sommes en octobre 1933...

Nous allons étudier cette fonction régulatrice vis-à-vis de la concurrence que certains tenteront de prêter au prix de revient, aux environs des années 1930, à une période où le libéralisme était fortement remis en question et que des solutions favorables à un dirigisme d'Etat relayé par des organisations professionnelles gagnaient en audience¹. Il faut toutefois se garder de tout excès. Les esprits restaient partagés en la matière. Ainsi à une conférence d'Auguste Detœuf, patron d'Alsthom, sur « La fin du libéralisme », peut-on opposer celle de l'économiste Alfred Sauvy « Pourquoi, malgré tout, je reste libéral. »² Il en faut de beaucoup pour que le rôle du prix de revient soit perçu par tous comme un enjeu macro-économique, voire simplement comme instrument pour assainir

¹ Cela est à rapprocher de ce qu'écrivait Richard KUISEL. *Le capitalisme et l'Etat en France*, déjà cité, page 170 : « Avec la venue des années trente, le mouvement modernisateur commençait à reculer devant la nécessité d'une économie dirigée » et il ajoute deux pages plus loin : « dès 1933, certaines autres économies donnaient des signes de reprise, mais les indices français continuèrent à se tasser, pour tomber au plus bas en 1935. Même par la suite, il n'y eut guère d'amélioration avant la fin 1938. »

² Cf. *X-Crise. De la récurrence des crises économiques. Son cinquantenaire 1931-1981*. Paris : Economica, 1981, respectivement p. 71-87 et 63-71.

les effets de la concurrence au sein d'une profession. Ainsi, dans la liste des fonctions du prix de revient que Pasdermadjian dresse en 1936, on n'en trouve nulle trace et, à cet égard, il est représentatif de cette période lorsqu'il assigne au prix de revient ces quatre missions :

1. Déterminer le prix de revient pour fixer le prix de vente.
2. Contrôler l'utilisation des matières, de la main-d'œuvre et de toutes dépenses en général.
3. Déterminer la marche comparative des différents services de l'entreprise, c'est à dire ceux qui fonctionnent normalement et ceux qui constituent une source de perte.
4. Contrôler le capital immobilisé dans l'entreprise et tenter de le réduire au minimum.¹

III- La fonction « régulatrice »

L'idée que le prix de revient put servir de régulateur d'une concurrence anarchique — bien qu'en second plan par rapport aux autres fonctions — était déjà présente chez certains auteurs avant même que ne commençât la crise des années trente, ce dont témoigne la citation que nous faisons suivre :

La comptabilité des prix de revient marque une limite à la concurrence raisonnable. C'est pourquoi, même avant les ententes, syndicats, comptoirs, qu'elle ne peut d'ailleurs que faciliter en accordant les industriels sur la valeur réelle de revient de leurs marchandises, cette comptabilité, appliquée par l'universalité des commerçants et industriels serait le meilleur remède aux crises périodiques et au malaise de certaines industries qu'elle atténuerait en empêchant l'avalissement démesuré des prix de vente.²

On peut également signaler l'anecdote que rapporte Bertrand-Thompson, si souvent reprise dans la littérature, concernant un important fondateur de Pittsburgh qui lui aurait dit :

J'ai offert à tous mes concurrents d'installer chez eux des systèmes de prix de revient, car à essayer de concurrencer actuellement leur devis imprécis, basés sur des prix de revient faux, je perds plus d'argent que je n'en dépenserais pour leur payer des experts de prix de revient.³

Une autre étape dans l'utilisation du prix de revient va être franchie après la crise de 1936. Elle est perceptible avec la brochure que la Cegos publia en octobre 1937, *Une*

¹ H. PASDERMADJIAN. *Résumé de comptabilité industrielle*. Genève : Commission de rationalisation, 1934, 30 p.

² J.-M. CAQUAS. Des différentes conceptions du prix de revient. in *L'organisation scientifique*, Congrès de juin 1923, Paris : Ravisse, 1923, p. 192. On pourrait citer d'autres auteurs, ainsi Lucas, à la page 129 de son livre consacré à la comptabilité industrielle, déjà cité, exprime clairement la fonction régulatrice : « Obtenir des prix de revient aussi détaillés et aussi exacts que possible est non seulement une question vitale pour chaque fabrique en particulier, mais aussi une question d'intérêt général qui entraîne des conséquences économiques et sociales de la plus haute importance (avalissement des prix, concurrence déloyale et faillites par suite de prix de revient incomplets et inexacts ; salaire à la tâche, participation aux bénéfices, échelle mobile des salaires et autres moyens d'entente entre le capital et le travail basés sur les prix de revient). » Nous avons déjà cité Calmès.

³ Charles BERTRAND THOMSON. *Méthodes américaines d'établissement des prix de revient*. Paris : Payot, 1924, p. 4.

méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi ? Comment ?, L'enjeu, ici, ne se limite pas à présenter l'utilisation que le dirigeant ou le comptable peut faire du prix de revient, comme l'exprimait Pasdermadjian, et va au-delà ce que Hénon et Bertrand Thompson envisageait en matière de régulation, car « il ne s'agit pas seulement d'atténuer les méfaits d'une concurrence parfois pernicieuse, mais aussi souvent de chercher les bases d'une action syndicale constructive. »¹ Detœuf, qui rédigea pour cette brochure une introduction passée à la postérité (le fameux apologue des choux et des carottes²), était même partisan d'un syndicalisme obligatoire. Une idée proche du corporatisme qui se voulait alors une troisième voie entre libéralisme et communisme à l'instar de ce que tentaient l'Italie et l'Allemagne. A cela Detœuf répliquait : « On me dira, on m'a dit : mais le syndicalisme obligatoire, c'est le corporatisme, c'est précisément le fascisme. Le mot "corporatisme" a en effet une mauvaise presse ; on n'ose plus l'employer après Mussolini. A vrai dire, je ne sais pas ce que c'est »³.

En tout cas, l'objectif clairement affiché par la Cegos en 1937 est de dégager des règles communes qui :

- constituent un guide précieux évitant des tâtonnements coûteux.
- permettent l'assainissement de la concurrence par la suppression des erreurs de calcul.
- rendent possibles les comparaisons.
- facilitent une justification des variations de prix devant la clientèle et les pouvoirs publics.⁴

Ce sont les deux derniers arguments qui présentent une novation dans le discours tenu jusqu'alors sur le prix de revient. Il ne s'agit plus seulement d'aider les acteurs internes à l'entreprise, mais également de permettre aux concurrents, au syndicat professionnel, aux clients, aux pouvoirs publics, d'utiliser cette information. Lorsque, en 1905, Delmas « demande qu'une Commission d'études soit formée dans chaque syndicat pour étudier les prix de revient d'après une méthode unique »⁵, il appelle de ses vœux une organisation qui resterait en-dehors de l'autorité publique pour élaborer un guide destiné à faciliter la tâche de l'industriel lors de l'établissement d'un devis. Il reste dans la fonction régulatrice.

En 1937, le texte de la Cegos fait entrer le prix de revient dans une nouvelle fonction que nous qualifierons de « technocratique » — à comprendre dans l'acception que

¹ CEGOS. *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi? Comment?*. Paris : CEGOS, 4ème éd., 1938, p. 5.

² Pour se convaincre de son actualité, on se reportera à Henri BOUQUIN. "Un aspect oublié de la méthode des sections, les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion", *Revue Française de Comptabilité*, octobre 1995, p. 63-71.

³ Tiré de I. BOUSSARD. "Les corporatistes français du premier vingtième siècle. Leurs doctrines. Leurs jugements". *Revue d'histoire moderne et contemporaine*, 40-4, octobre-décembre 1993, p. 643-665. Pour ne pas confondre les idées corporatistes de Vichy avec celles défendues par les « planistes », on lira avec profit l'article de Richard Kuisel. "Auguste Detœuf. Conscience of French Industry: 1926-1947". *International Review of Social History*, vol. 20, 1975, p. 149-174.

⁴ CEGOS. *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient...*, déjà cité, p. 37-39.

⁵ G. DELMAS. *Le prix de revient à l'étranger*. XIème Congrès des imprimeurs : Rouen, 1905, p. 24.

Kuisel confère à ce mode de raisonnement : « à l'opposé de la conception qui voit dans la décision le résultat d'un rapport de force, d'un compromis, [...] la technocratie pose l'efficacité en valeur »¹. Vichy, avec la Charte de la production atteindra l'acmé de cette fonction « technocratique » du prix de revient en imaginant un mécanisme de fixation des prix de vente validé par un Comité central des prix (une instance administrative) qui examinait les prix professionnels proposés par les Comités d'organisation. Nous aurons l'occasion d'illustrer ce point lorsque nous étudierons le cas Pechiney, mais il nous faut d'abord mieux éclairer ce concept de « fonction technocratique » du prix de revient.

IV- La fonction « technocratique »

A côté de la Cegos, organisme issu de certains milieux patronaux, l'existence du Centre national d'Organisation Scientifique du Travail (COST) mérite d'être signalé. Créé en décembre 1936 par le gouvernement de Front populaire, il fut rattaché au tout nouveau Ministère de l'Economie Nationale. Bien que son objet fût « l'abaissement du prix de revient » (termes qui complétaient sa dénomination officielle), et non la régulation des échanges économiques par le prix de revient, il traduisait des idées — à l'image de celles de son Président, Jean Coutrot — que l'on peut qualifier, avec Kuisel, de « planistes néo-libérales »² — proches de celles de Detœuf.

Les options de Coutrot pour la mise en place de conventions communes à toutes les entreprises d'une même catégorie, qui permettraient de calculer leur prix de revient et ainsi de pouvoir fixer le prix de vente sur cette base « et non plus uniquement d'après la loi d'offre et de demande » sont lisibles ; tout comme est lisible son credo pour une société dépassant les conflits de classe, passant « de l'individualisme anarchique à l'individualisme coordonné par-delà l'économie étatique ». Or cette organisation de la société, Coutrot la rend possible, notamment, grâce à une comptabilité normalisée et des prix de vente plafonnés à un bénéfice de 4 %³. Il faut cependant noter qu'au moment où ces lignes furent écrites, en 1940, les prix étaient bloqués, du moins ne pouvaient être augmentés que sous certaines conditions, selon des procédures complexes et bien imparfaites⁴. Mais on trouverait trace d'idées semblables avant que la guerre ne commençât⁵.

¹ Richard KUISEL. *Le capitalisme et l'Etat en France*. Paris : Gallimard, 1984, p. 144.

² Richard KUISEL. *Le capitalisme et l'Etat en France*. Paris : Gallimard, 1984, p. 215.

³ Cf. Jean COUTROT. "Fondements et mesure de la valeur", *Economie française*, N° 4, 1er mars 1940, p. 74-80.

⁴ Pour mieux comprendre la réglementation des prix entre 1939 et 1941, on se reportera à l'exposé que fit Pierre Fournier sur « Le contrôle des prix », lors du 2ème cycle de perfectionnement des méthodes de calcul des prix de revient, organisé le 23 avril 1941 par la Cegos.

⁵ La lettre que Communeau, vice-président de la section N° 2 à la Cegos et administrateur de la Manufacture Française des Tapis et Couvertures (MFTC), adresse à Coutrot le 7 mars 1937 (archives J. Coutrot 468 AP 18), s'inscrit dans cet état d'esprit, il dit ceci : « J'estime que l'unification des méthodes de calcul des prix de revient et la création de produits types normalisés à prix normaux ou sociaux sont les

Cette approche technocratique de la fonction du prix de revient, se rencontre également chez Detœuf. Ainsi, en avril 1941, s'interrogeant sur la notion « du juste profit », il stipule qu'il doit être « égal au taux normal de l'intérêt » (taux de l'argent à long terme, majoré pour tenir compte du risque que comporte toute entreprise). Le « juste prix » étant celui « assurant cette rémunération moyenne ». De ces prémisses, il en déduit :

il faut donc, pour chaque profession, fixer sur quelles bases seront établies toutes les évaluations qui ne sont pas de purs et simples enregistrements des transactions. [...] Cela exige [...] un type de comptabilité des prix de revient tenu par tous les industriels, assez uniforme pour que les prix de revient professionnels puissent être aisément calculés.¹

Dans ce mécanisme économique le prix de revient détermine le prix de vente, et c'est au niveau de la profession que s'organise la régulation car « en instaurant les comptabilités de prix de revient types et les comptabilités générales types, on disposera de moyens nouveaux, particulièrement sûrs, de comparaison, qui permettront à la profession d'interdire et de punir ces concurrences anormales. »²

On retrouve dans le discours sur les *Raisons d'être et modalités d'un Plan Comptable général*, que J. Chezleprêtre, commissaire du gouvernement auprès de l'OECCA, prononça, le 16 janvier 1943, lors d'une conférence donnée à la Sorbonne, une fonction du prix de revient très proche de celles de Coutrot (Chezleprêtre fit partie à ses côtés du COST) et de Detœuf qui déclarait, dès avril 1941, alors que la Commission du Plan Comptable était en train de prendre ses marques que « le si net exposé de M. Chezleprêtre sur la normalisation des comptabilités [lui] paraît constituer la meilleure base de travail. »³

Le but du prix de revient, dans une perspective « technocratique » est la régulation de l'économie. Pour assurer cette fonction, il doit donc être calculé uniformément par toutes les entreprises appartenant à une même profession. Nous allons en examiner les implications techniques, mais il nous semble nécessaire de nous attarder encore un peu sur ceux qui, dans les années trente, promurent cette novation dans le calcul du prix de revient. Une novation à replacer dans une vision plus vaste de réorganisation de la société, inspirée par la conviction que « c'est aux ingénieurs qu'il incombe de construire des sociétés meilleures car ce sont eux et non les juristes ou les hommes politiques qui détiennent les méthodes nécessaires »⁴. Des idées qui germèrent au sein de X-Crise dont

deux piliers de base sur lesquels peut s'édifier, se coordonner et se contrôler l'économie nouvelle. Essayant depuis de nombreuses années de faire pénétrer ces idées dans la cervelle de mes collègues je suis à votre entière disposition pour toutes études et ensuite toutes réalisations par voie légale car je doute fort que la voie persuasive puisse aboutir. »

¹ Exposé de A. DETŒUF « Le prix de revient dans l'économie actuelle », 2ème cycle de perfectionnement des méthodes de calcul des prix de revient, organisé le 23 avril 1941 par la Cegos, p. 18.

² *Ibid.* p. 21.

³ *Ibid.* p. 15-16.

⁴ Extrait d'une lettre adressée à un correspondant britannique par Coutrot en 1939. Tiré de Olivier DARD. *Les novations intellectuelles des années trente. L'exemple de Jean Coutrot*. Thèse : IEP Paris, 1993, p. 56.

on voit les premiers pas en 1931-1932, qui devient le Centre Polytechnicien d'Etudes Economiques en 1933 et où se forge cette idéologie « technocratique » française dont Kuisel nous dit : « elle enthousiasmait surtout les diplômés des grandes écoles d'ingénieurs, spécialement ceux de Polytechnique, où une éducation de type cartésien se mêlait à un élitisme à la fois orgueilleux et soucieux de l'intérêt public. »¹

C'est dans ce creuset que se formèrent les idées que l'on retrouve à la Cegos, au COST, avec des hommes comme Rimailho, Milhaud, Detœuf, Coutrot. Tous polytechniciens.

Avec la Libération, cette fonction « technocratique » va tendre à l'effacement. L'exemple de Danty-Lafrance, centralien, qui fit partie du COST, est significatif à cet égard. Lorsqu'il évoque dans un opuscule, en 1948, l'objet du prix de revient, c'est pour dire qu'il permet de « savoir si l'on gagne de l'argent », de « savoir comment on travaille ». En revanche, « l'unification du calcul du prix de revient »² est à peine abordée.

En 1957, lors de la révision du Plan Comptable, les fonctions de la comptabilité analytique d'exploitation sont définies comme suit :

- faire apparaître des éléments pouvant contribuer à la détermination des prix de vente ou au contrôle de leur rentabilité et fournir en cas de besoin des éléments justificatifs de facturation d'objets, de produits ou de services ;
- permettre l'examen des conditions internes de l'exploitation par : l'analyse des charges d'exploitation et l'observation de leur évolution ; la comparaison de ces charges à des prévisions ou à des normes préétablies, l'analyse des écarts et la recherche de leurs causes.
- fournir à l'entreprise les bases d'évaluation de certains éléments de son actif.³

La fonction « technique » en ressort renforcée avec la référence aux normes préétablies et à l'analyse des écarts. Le fait de dire que le prix de revient doit permettre de « fournir en cas de besoin des éléments justificatifs de facturation » nous laisse soupçonner que la fonction « technocratique » n'a pas entièrement disparu, mais y est nettement affirmé un « intérêt à mettre l'accent, plus que ne l'avait fait M. A. Detœuf, à

¹ Richard KUISEL. *Le capitalisme et l'Etat en France*. Paris : Gallimard, 1984, p. 144-145. Du même auteur, on lira avec profit *Ernest Mercier French Technocrat*. Berkeley University of California Press, 1967, 184 p. On y découvre le parcours de ce polytechnicien devenu grand industriel qui fédéra les sociétés de distribution d'électricité au cours du premier vingtième siècle, fondera en 1925 un mouvement de réflexion « Le Redressement Français », auquel Detœuf participa (sur les liens entre les deux hommes, on notera que Mercier siégeait dans le conseil d'administration très fermé d'Alsthom que dirigeait Detœuf), et qui est fort instructif pour mieux appréhender ce courant « technocratique ». Enfin, on notera que l'idée de confier à un « comité d'études composé, non pas de bavards, mais de gens qui travaillent sans ambition personnelle, d'apôtres, étudiant les possibilités pour un avenir aussi prochain que possible » pour améliorer le fonctionnement du gouvernement et le soustraire de l'emprise des « politiciens » était présente déjà chez Fayol (lettre du 7 février 1922 adressée à Robert Pinot, vice-président délégué du Comité des Forges de France Archives Saint-Gobain PAM 19010).

² Jean DANTY-LAFRANCE. *Le prix de revient conforme au Plan Comptable 1947*. Paris : Foucher, 1948, p. 15-21.

³ Albert VEYRENC. *Exposé pratique du Plan Comptable général*. Paris : Durassié, 1958, p. 36.

l'époque, sur l'intérêt des échanges d'information du point de vue de l'amélioration des techniques de gestion et de la productivité. Car, il semble que [...] l'optique de réduction des coûts et d'expansion rationnelle soit plus intéressante que l'optique de défense des prix. »¹

Si les fonctions du prix de revient que le Président de la Cegos privilégiait, depuis les années trente, ne sont plus celles qui priment à la Libération, nous allons voir que les travaux de la Cegos, du COST, ont laissé des traces durables en matière de définitions, de vocabulaire, de méthode de calcul, tant dans les Plans Comptables qui vont suivre (le simple fait qu'un chapitre leur soit consacré est un signe), que dans la littérature consacrée à la comptabilité analytique (qui, bien souvent se présente comme une exégèse des premiers)².

§2- S'accorder sur les concepts : des réussites

Detœuf, dans un aphorisme digne de La Rochefoucauld, écrivit : « Le prix de revient ? Tout le monde en parle, personne ne sait ce que c'est. »³ Formule à nuancer, car si l'on s'en tient à la littérature comptable de cette période, on retrouve régulièrement une définition par laquelle les auteurs s'accordent à dire qu'il s'agit de « tout ce qu'a coûté un objet, un service, un groupe d'objets ou de services, à un moment donné et dans un état déterminé »⁴. Ce qui a une première vertu : écarter la confusion entre prix de revient et devis. Les complications surgissent quand il faut savoir quelles dépenses sont à incorporer, ou non, dans le coût, et quels « états » sont à retenir.

Nous chercherons à retracer l'évolution des discours qui conduisit les auteurs : à intégrer l'amortissement des immobilisations dans le calcul de coûts, à incorporer les intérêts financiers et la rémunération du capital investi dans le prix de revient, à établir des conventions pour qualifier les différents types de prix de revient selon l'état dans lequel un produit se trouve.

Autant de questions dont l'apparition est antérieure au XX^{ème} siècle, mais qui ne trouveront leurs définitions unifiées qu'après les travaux des Plans Comptables de 1942 et 1947.

¹ Pierre LAUZEL, André CIBERT. *Le plan comptable commenté* (tome II), Paris, Foucher, 1958, p. 240.

² Que le savoir normatif fasse partie de l'enseignement de la comptabilité, c'est nécessaire. Qu'il devienne le tout du savoir pédagogique — déviation fréquente — c'est excessif. Cf. Bernard COLASSE. « La comptabilité : un savoir d'action en quête de théories » in *Savoirs théoriques et savoirs d'action*. J-M BARBIER dir. Paris : PUF, 1996, p. 82.

³ Parlant de l'amour, LA ROCHEFOUCAULD, Maxime 76 (Ed. I), écrit « tout le monde en parle, peu de gens en ont vu » ; quand on sait que l'auteur des *Propos d' O. L. Barenton*, intitule « Le Petit La Rochefoucauld » l'un de ses chapitres, il est plaisant de songer qu'il puisse exister quelque parenté entre le prix de revient (Cegos, PR 53, p. 11), et l'amour.

⁴ Définition adoptée par le Plan comptable 1947.

I- L'amortissement

« Toute société qui dissimule des frais généraux d'usure, de déperditions et de dépréciations d'Actif, ou qui reprend les *amortissements et réserves* faits durant l'exercice pour en augmenter le compte de résultats de l'exercice distribue de ce fait des dividendes fictifs »¹ ; lorsque Fejès cite un passage du *Traité des Inventaires et des Bilans* de Léautey, il exprime une idée communément admise dans la littérature depuis le dernier quart du XIX^{ème} siècle², et qui se retrouve sur toute la période que nous étudions³.

Si, en 1922, Calmès présente encore les deux approches :

Le compte à débiter pour le montant de l'amortissement peut être :

Profits et Pertes, si l'amortissement est considéré comme une perte. La plupart des entreprises passent l'écriture ainsi.

L'amortissement peut être envisagé, comme des frais résultant de l'exploitation des immobilisations et faisant ainsi partie du prix de revient.⁴

C'est pour préciser que la seconde solution doit prévaloir.

Encore faut-il distinguer entre le discours et la pratique. A en croire les témoignages qui peuvent affleurer dans la littérature, il semblerait que ce ne soit pas avant les années trente que le concept parvint à sa maturité⁵ ; en 1922, Calmès note que « beaucoup d'industriels omettent [l'amortissement] à tort »⁶, alors que la situation semble avoir favorablement évolué dans la décennie suivante, même si : « certains industriels le négligent encore — déplore Delaporte, en 1934 —, non par insouciance, mais parce que le mécanisme de la réalité de l'amortissement n'a pas été compris »⁷, trois ans plus tard, Detœuf se fera plus optimiste quand il écrira : « Il n'y a pas si longtemps que les industriels sont à peu près unanimes pour inclure l'amortissement dans le prix de revient »⁸.

En revanche, cette unanimité dont font preuve les auteurs depuis la fin XIX^{ème}, sur la nécessité de prendre en considération l'amortissement des immobilisations, n'existe plus

¹ A. GUILBAULT, E. LEAUTEY. *Principes généraux de comptabilité*. Paris : Berger-Levrault, 1903, p. 452, repris par Léautey puis par Fejès (*Pratique de l'organisation rationnelle*, p. 403).

² Voir sur ce sujet Marc NIKITIN, thèse déjà citée, p. 463 et suivantes ; et bien sûr, l'ouvrage de Yannick LEMARCHAND, *Du dépérissement à l'amortissement*. Nantes : Ouest éd., 1993.

³ Certes, on peut lire chez M. BOURQUIN. *Méthodes modernes de répartition des frais généraux dans l'industrie*. PARIS : DUNOD, 1937, P. 77 : qu'il est « le plus souvent préférable de ne pas ajouter les amortissements aux prix de revient comptables », mais cela ne remet pas en cause le principe d'une intégration de ces amortissements dans les coûts standard dont il se fera l'un des premiers avocats en France.

⁴ Albert CALMÈS. *La comptabilité industrielle*. Paris : Payot, 1922, p.161.

⁵ Au sens où Nikitin l'entend : une utilisation généralisée ; ce qui tempère quelque peu « l'engouement croissant » qu'il croit discerner concernant l'intégration de l'amortissement au prix de revient à partir de 1890.

⁶ Albert CALMÈS. *La comptabilité industrielle*. Paris : Payot, 1922, p122.

⁷ René DELAPORTE. *Comptabilité appliquée à l'industrie - Le prix de revient*. Paris : Roret, 1934, p. 53.

⁸ Cegos. *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi ? Comment ?* PR 53, 1937, p. 15.

quand il s'agit de savoir comment doit se répercuter la dotation dans le compte de résultat, ni quelle proportion de la valeur du bien doit être retenue pour la dotation.

A- Incidence de l'amortissement sur le compte de résultat

Il y a deux manières de procéder à l'amortissement, selon Fejès, à savoir :

1. Débiter les frais généraux des sommes représentant le prorata mensuel ou trimestriel de l'amortissement à effectuer par le compte *Amortissements*.
2. Procéder à l'amortissement de toutes les valeurs qui sont sujettes à des usures et dépréciations, à la fin de l'exercice, avant de constater le résultat de ce dernier. De cette façon, le compte Frais généraux ne supportera qu'en bloc, une fois par an, au moment de l'inventaire le montant total des amortissements à effectuer¹.

L'auteur donne sa préférence au procédé n° 1, compatible avec la permanence de l'inventaire. En effet, dans le procédé n° 2, sauf à ne calculer les prix de revient qu'une fois l'an, on est conduit à ne pas incorporer d'amortissement dans le prix de revient.

Blairon, citant Daubresse, écrit : « Il existe pas mal de questions comptables qui ont été embrouillées comme à plaisir, mais l'une des plus simples et des plus embrouillées en même temps, est celle de l'amortissement des Immobilisations »². La solution qu'il propose, il est vrai, présente le mérite de la simplicité : il crédite chaque poste d'immobilisation de la dotation retenue pour l'année par le débit du compte Profits et pertes³ ; mais elle présente l'inconvénient de ne pas pouvoir incorporer la charge constatée dans les prix de revient.

Les auteurs sont, en général, conscients de ce que ce procédé aboutit à se tromper « lourdement ensuite en établissant le Prix de vente en fonction du Prix de revient, [et d'en conclure] : que l'amortissement doit être inscrit dans le prix de revient de la fabrication, c'est donc tout à fait évident. »⁴

Ainsi, pour Edom, « il est logique de faire supporter l'amortissement au compte des frais généraux afin que la dépréciation vienne augmenter le prix de revient »⁵. Nous aurons l'occasion de revenir sur le problème des frais généraux, mais notons dès à présent qu'en matière d'amortissements il n'y a pas uniformité des discours pour les répercuter dans le prix de revient par le biais des frais généraux. Ainsi, Bournisien s'y oppose, et à l'un de ses confrères qui s'en fait le défenseur, il rétorque :

Nous défions bien l'auteur en question d'arriver, en appliquant sa théorie, à mettre sur pied un prix de revient exact dans une entreprise de quelque importance, à fabrications multiples. Avec la meilleure volonté possible, il est difficile d'admettre que l'amortissement d'une machine doit être réparti sur l'ensemble des produits fabriqués par

¹ André FEJES. *Pratique de l'organisation rationnelle*. Paris : Ravisse, 1923, p. 402.

² Hector BLAIRON. *Comptabilité des industries manufacturières*. Bruxelles : Revue belge des Sciences commerciales, 1926, p. 275.

³ Louis DAUBRESSE. *Comptabilité industrielle*. (?), p. 81.

⁴ Edouard JULHIET. *Cours de finance et comptabilité dans l'industrie*. Paris : Eyrolles, 1922, p. 97.

⁵ Henri EDMOND. *La gestion des affaires*. Dunod : Paris 1923, p. 271.

toute l'usine au lieu d'être supporté exclusivement par les produits fabriqués par la machine en question.¹

On peut considérer que ces divergences vont s'estomper pour les auteurs des années trente qui s'accorderont pour intégrer les amortissements dans le prix de revient. Danty-Lafrance l'exprima clairement lors d'une conférence qu'il tint en 1941 : « nous devons évaluer les amortissements pour chaque nature de bien à amortir, c'est-à-dire pour chaque bâtiment, pour chaque machine, pour chaque matériel, et non en bloc, et les inscrire aux frais généraux »² ; quant à savoir s'il faut les incorporer directement ou les répartir comme frais généraux, la question se dissipera d'elle-même avec le Plan Comptable 1947 qui établit officiellement et clairement la distinction entre frais directs et indirects.

Reste à résoudre le « problème chinois », selon l'expression de Mabit, pour apprécier la dotation à appliquer par exercice et le nombre de périodes au cours desquelles doit s'amortir une immobilisation.

B- Montant de la dotation ? Sur quelle durée ?

En 1889, Léautey et Guilbault avaient adopté la méthode des coefficients constants³, si certains auteurs (Blandin, Delaporte) jugeront utiles, par la suite, d'introduire une « actualisation » de l'annuité, il faut y voir là l'influence de l'inflation dont nous avons mesuré déjà l'effet sur les méthodes de valorisation des sorties de magasin. Mais l'introduction de cette correction⁴ ne suffit pas à faire oublier que la mesure de la dépréciation avec le temps « nécessite une part considérable de prévision, de jugement de divination, de hasard (*sic*) »⁵. Ce que les frères Croizé perçoivent avec beaucoup de prescience quand, s'interrogeant sur la durée à retenir en matière d'amortissements, ils posaient le problème en regard de la pérennité de l'activité « ainsi, on est en ce moment aux automobiles — expliquent-ils —, combien de temps durera cette industrie, dix ans, vingt ans ? On ne peut préciser ; mais il peut se faire que l'industrie qui remplacera celle-ci ait besoin d'usines différemment construites. »⁶.

Sur les points concernant le montant des dotations, leur « actualisation », la durée, nous pouvons dire avec Danty-Lafrance, en 1941, que « ce sont là des cas d'espèce, justiciables de l'expérience, de l'intelligence, du bon sens de l'administrateur. Le fisc

¹ Jean BOURNISIEEN. *Précis de comptabilité industrielle appliquée à la métallurgie*. Nancy : Feid et fils, 1917, p. 132.

² Jean DANTY-LAFRANCE. *Le prix de revient*. Paris : Société des Ingénieurs civils de France, 1941, p. 10.

³ A. GUILBAULT, E. LEAUTEY. *La Science des comptes*. Paris : Librairie comptable et administrative, 1889, p. 219.

⁴ Ce qui n'est pas une innovation spécifique aux années 1930, rappelons que Barlet utilisait dans un ouvrage de 1861, un calcul semblable, voir Marc NIKITIN, thèse déjà citée, p. 464.

⁵ Charles BERTRAND THOMSON. *Méthodes américaines d'établissement des prix de revient*. Paris : Payot, 1924, p. 36.

⁶ Alfred CROIZE-, Henri CROIZE. *De l'inventaire commercial*. Paris : Pigier, 1928, p. 140.

aussi a son mot à dire en la matière ! Mais ceci est une autre histoire ! »¹ Enfin, nous pouvons conclure cette revue de la littérature avec Gabriel Faure : « il faudrait un gros volume pour traiter à fond dans toutes ses parties le problème infiniment complexe des amortissements industriels »² ; ce à quoi s'essaieront des économistes, comme ceux de l'Ecole d'Amsterdam, que Perridon, dans les années 1950, cherchera à faire connaître³.

II- Frais financiers et rémunération du capital

Ces éléments sont-ils à incorporer au prix de revient ? Si oui, quel est le taux à retenir quant à la rémunération du capital ? Ces questions vont opposer les auteurs, tout du moins jusqu'à ce que n'intervienne une version officielle livrée par le Plan Comptable. Essayons de comprendre quels étaient les arguments développés de part et d'autre.

A- Incorporation des intérêts financiers dans le prix de revient

Bournisien présente les deux points de vue : « la plupart des sociétés passent les intérêts et amortissements des emprunts par *profits et pertes*, [quand] d'autres les imputent au compte frais généraux, les faisant entrer dans le prix de revient des produits fabriqués. [Et d'expliquer que] les seules raisons qui guident les sociétés sont, apparemment, pour les premières, le désir de présenter un chiffre de bénéfices plus élevé ; pour les secondes, un sentiment instinctif de prudence. Mais, ajoute-t-il, il n'a pas été présenté d'arguments pour ou contre »⁴. Il est, quant à lui, partisan de ce

¹ Jean DANTY-LAFRANCE. *Le prix de revient*. Paris : Société des Ingénieurs civils de France, 1941, p. 10. Une anecdote que nous a rapportée M. Josselin, directeur du contrôle de gestion chez Pechiney dans les années soixante, illustrera, par l'absurde, la réflexion de Danty-Lafrance. En 1961, au moment de la fusion des branches chimiques de Pechiney et Saint-Gobain, chaque société dépêcha une commission dans les usines du futur associé afin de vérifier la valeur des apports. M. Josselin participa à l'évaluation de l'usine que Saint-Gobain détenait à Balaruc (Hérault). Pendant la Seconde Guerre mondiale, le directeur de Balaruc avait fait l'acquisition de mulets pour suppléer au manque de carburant qui empêchait les camions de rouler. Après la guerre, l'inflation rendit nécessaire une approche intelligente des amortissements, conciliant bon sens et règles fiscales, qui combinait réévaluation des immobilisations et allongement de leur durée de vie. La routine aidant, en 1960 on constituait encore chez Saint-Gobain une dotation pour amortir des mulets acquis vingt ans auparavant et disparus depuis longtemps !

² Gabriel FAURE. *Comptabilité appliquée*. Paris : Masson, 1928, p. 211. Léo Chardonnet, dans la 30ème édition de son *Traité de Comptabilité industrielle*, consacre au chapitre IX, une étude qui passe en revue différents types de coefficients applicables et surtout fait une « Etude succincte des textes législatifs successifs promulgués en raison de la dépréciation monétaire » sur la période qui va de la fin de la Première Guerre, à 1948. On se reportera à ces quelque cinquante pages pour approfondir cette question.

³ Louis PERRIDON. *Le calcul du profit par l'Ecole d'Amsterdam*. Paris : Institut Technique des Salaires, 1951.

⁴ Jean BOURNISIEN. *Précis de comptabilité industrielle appliquée à la métallurgie*. Nancy : Feid et fils, 1917, p. 135. Notons, en passant, une confusion faite par l'auteur, qui pense que la décision de passer les intérêts directement par pertes et profits puissent augmenter le bénéfice, alors que l'incidence ne se retrouve qu'au niveau du prix de revient. Cette confusion, chez Bournisien, est significative des limites de la compréhension du problème en ce début de XXème siècle (A. LANDAUER. *Essai sur l'établissement des prix de revient*. Paris : SCF, 1919,...).

que : « les intérêts [...] des emprunts s[oi]ent prélevés sur les bénéfiques directement », il voit à cela deux arguments (dont seul le premier nous semble recevable) :

Prenant le cas d'emprunt pour construction de nouveaux ateliers, il s'interroge : « quelles seront les fabrications qui devront supporter l'intérêt de cet emprunt ? Les anciennes fabrications ne sauraient y participer, car, si nous admettons qu'elles n'ont pas bénéficié de l'emprunt, de quel droit augmenterait-on leur prix de revient ? »¹

Cependant, il ajoute aussitôt : « si on frappe exclusivement les nouvelles constructions, le prix de revient des nouvelles fabrications supportera une charge qu'il n'aurait pas eue si ces constructions avaient été effectuées à l'aide du capital primitif ou d'une augmentation du capital-actions. » En fait cette distorsion pourrait être corrigée avec une rémunération du capital, ce que l'auteur n'envisage pas.

Pour Bourquin, « l'intérêt des capitaux fixes est, pour ainsi dire, le frère jumeau de l'amortissement. »² Opinion que ne partage pas Lambert : « L'amortissement est la compensation de la dépréciation, cette compensation doit être comptabilisée dans le prix de revient. C'est une erreur pouvant avoir de fâcheux résultats, que de comptabiliser l'amortissement en fin d'année seulement »³ (il rejoint ainsi le courant dominant évoqué précédemment). En revanche il considère que « les charges financières sont indépendantes de la gestion industrielle de l'entreprise ; elles ne grèvent ni le prix de revient de production, ni celui de vente ; elles sont virées directement aux Résultats dont elles constituent un élément immédiat. »⁴

Daubresse s'interrogeant pour savoir si « les charges financières doivent être imputées aux prix de revient mensuels, commence par noter que la question est controversée »⁵. Puis considère, comme pour les amortissements, qu'il convient de les virer par profits et pertes.

Nous avons présenté dans les paragraphes précédents les arguments des adversaires de l'incorporation. Mais sur la même période, de 1889 jusqu'à fin des années 1920, d'autres auteurs en furent partisans (Guilbault, Edom,...). Une controverse qui ne se dissipera qu'après la mise en place du Plan Comptable. En effet, si, en 1940, Paris écrit : « nous admettons donc qu'il faut en tout cas, compter dans les prix de revient de fabrication, les charges financières comprenant les intérêts dus sur les capitaux empruntés par l'entreprise »⁶, l'année précédente on pouvait encore lire sous la plume de Mal et Castelain le témoignage de la confusion qui régnait sur ce point :

¹ *Ibidem.*

² Maurice BOURQUIN. *Méthodes modernes de répartition des frais généraux dans l'industrie.* Paris : Dunod, 1937, p. 83.

³ Camille LAMBERT. *Comptabilité et organisation administrative dans l'industrie.* Paris : Dunod, 1922, p. 18.

⁴ *Ibid.* p. 24.

⁵ Louis DAUBRESSE. *Comptabilité industrielle.* (?), p. 38.

⁶ Gustave PARIS. *Le prix de revient dans l'industrie.* Neuchâtel et Paris : Delachaux & Niestlé, 1946, p. 20.

Tel auteur soutiendra que les charges financières sont le résultat d'une insuffisance de capital et que, de ce fait, elles affectent les bénéfices nets revenant à une mise de fonds réduite. Il ne peut pas être question d'en majorer le coût des produits fabriqués, car un concurrent, disposant d'un capital suffisant, obtiendra un prix de revient plus favorable et des bénéfices bruts d'autant plus élevés.

D'autre part on pourrait soutenir que des emprunts ont souvent été contractés dans le but d'acquérir un matériel moderne, d'acheter des matières premières en quantité plus importante, et, dès lors, à prix moins élevés,... tous ces justificatifs de l'emprunt concourent à réduire les éléments de coût, et il n'est que juste, de mettre à leur compte le loyer de l'argent ayant permis une réduction des prix de revient unitaires.

Devant la logique apparente de ces deux thèses opposées, on conçoit que la question soit controversée. A notre avis, il est dangereux de trancher par une règle absolue : le mieux est de laisser la conclusion à l'étude particulière de chaque entreprise.¹

B- Incorporation de la rémunération du capital au prix de revient

Sur ce sujet, encore, les avis différeront selon les auteurs. Il ne se dégagera de ligne claire, dans la littérature, qu'après le Plan Comptable 1947.

Ainsi rencontre-t-on le raisonnement d'un Daubresse, convaincu de la nécessité d'inclure les intérêts du capital dans le prix de revient, « si l'on se place sur le terrain de l'économie industrielle »², ou si l'objet est d'établir un devis ; mais qui s'opposera à leur incorporation dans le calcul du prix de revient comptable, justifiant son point de vue par les complications que cette approche entraînerait dans l'enregistrement des écritures.

Tout aussi nuancée apparaît la réflexion de Bertrand-Thompson sur le sujet :

Il me semble que la logique pousse à ne pas comprendre l'intérêt dans le coût de production ; et cependant dans la pratique la question est très controversée, puisque les deux méthodes présentent des avantages. Une troisième méthode — qui consiste à compter seulement l'intérêt sur le capital emprunté dans le prix de revient — n'est pas logique, n'a pas la faveur de la pratique, et ne présente pas des avantages réels.³

Etudiant la question en 1928, Blandin raisonne selon le mode du coût d'opportunité pour justifier la prise en compte de l'intérêt du capital immobilisé dans les terrains et les bâtiments. Et bizarrement, il exclut la rémunération pour les capitaux finançant le fonds de roulement, estimant « que dans une affaire bien équilibrée, le capital social et les réserves doivent laisser disponible un fonds de roulement suffisant. S'il n'en est pas ainsi, les actionnaires doivent en supporter les conséquences et déduire de leur bénéfice brut l'intérêt à servir aux porteurs d'obligation. »⁴ Raisonnement spécieux puisque reconnaissant que si le fonds de roulement n'est pas couvert par des capitaux appartenant aux actionnaires, cela entraînerait des charges qu'il faudrait acquitter aux obligataires ; et cependant Blandin refuse, contre tout bon sens, que les actionnaires, alors qu'ils ont immobilisé des capitaux pour couvrir le fonds de roulement, puissent bénéficier de la

¹ L. MAL, L. CASTELAIN. *Précis de comptabilité industrielle*. Bruxelles : de Boeck, 1939, p. 47.

² Louis DAUBRESSE. *Comptabilité industrielle*. (?), p. 37.

³ Charles BERTRAND THOMSON. *Méthodes américaines d'établissement des prix de revient*. Paris : Payot, 1924, p. 36.

⁴ André BLANDIN. *Le calcul des prix de revient dans l'industrie*, ?, 1928, p. 61.

contrepartie qui serait sinon donnée aux obligataires ; la question n'est pas à poser en terme d'emploi, mais uniquement de ressource, et si l'intérêt du capital doit être rémunéré, il doit l'être quel que soit son emploi.

Delaporte revenant en 1934, sur ces différentes positions, aboutira à la conclusion que l'intérêt « normal » sur le capital investi ne constitue nullement une charge fictive (c'était à l'époque la position du Conseil d'Etat, que Delaporte fustige) mais une charge réelle trouvant sa contrepartie dans un « fonds de réserve », au lieu de la porter au crédit des Pertes et Profits ; le capital investi qu'il retient, intégrant le Fonds de roulement¹.

Si la question continuera d'être posée dans la littérature², les réponses qui lui seront apportées ne varieront pas quant à la nécessité d'incorporer une rémunération du capital dans le prix de revient : Le Plan Comptable 1942 l'affirmera clairement³, et le Plan de 1947 confirmera cette position, rangeant cette charge sous le vocable de « charge supplétive ».

Sur le taux à servir, on trouve dans les textes la proposition chez certains d'un taux moyen des emprunts à l'époque où le capital sera immobilisé (c'est le cas pour Blandin, Delaporte), chez d'autres il s'agit de rémunérer sur la base d'un taux de 5 à 6 % (c'est la suggestion de Paris) ; l'important étant que le chiffre retenu soit partagé avec les autres entreprises appartenant à la même profession. « Lorsqu'on ne sait pas la vérité d'une chose, écrivait Pascal, il est bon qu'il y ait une erreur commune qui fixe l'esprit des hommes »⁴.

Cette dernière réflexion peut nous aider à mieux comprendre les raisons de cette évolution vers une uniformisation des discours en matière de charges financières : si l'on cherche à donner au prix de revient un rôle de justification pour le prix de vente, d'étalon pour comparer les performances d'entreprises concurrentes (de manière à renforcer les unes, en arrêter d'autres), on comprend la nécessité d'intégrer la rémunération du capital. « Le fait de l'inclure dans le prix de revient, nous dit Danty-Lafrance, en fait une sorte de *prix de vente standard*. »⁵. Ce n'est pas un hasard, si l'on voit apparaître ces

¹ René DELAPORTE. *Comptabilité appliquée à l'industrie - Le prix de revient*. Paris : Roret, 1934, chapitre X.

² Danty-Lafrance, à la page 27 de son fascicule sur *Le prix de revient conforme au Plan comptable 1947*, notera, à propos des charges correspondant à la rémunération des capitaux de l'entreprise qui sont à imputer aux prix de revient, « Cette question est, actuellement encore, très vivement controversée, indépendamment de la solution que lui a donné le Plan Comptable. C'est une des rares questions sur lesquelles l'unanimité de la Commission de Normalisation des Comptabilités n'a pu se faire. »

³ Nous avons vu, dans la fonction régulatrice du prix de revient, l'importance, pour les « technocrates », du « juste taux » qui permet de déterminer le « Juste Prix » (*justum precium*, si proche de celui dont parle saint Thomas. Pour mieux comprendre la question d'une juste rémunération du capital, et de sa répartition entre actionnaires et salariés, dans les années 1940-1942, on se reportera à l'exposé de G. PULBY (Cegos, *Production et prix de revient*, 1942, Cujas cote 98 490).

⁴ PASCAL. *Pensées sur l'esprit et le style*-18.

⁵ Jean DANTY-LAFRANCE. *Le prix de revient conforme au Plan Comptable 1947*. Paris : Foucher, 1948, p. 27. On pourrait rapprocher le retard français en matière de prix de revient standard des efforts fournis par tant d'esprits brillants pour mettre au point un prix de vente standard, et se demander si ceci n'explique pas cela, si le prix de revient de gestion n'a pas pâti de l'élaboration d'un prix de revient « technocratique » ? Nous reviendrons, évidemment, sur cette interrogation.

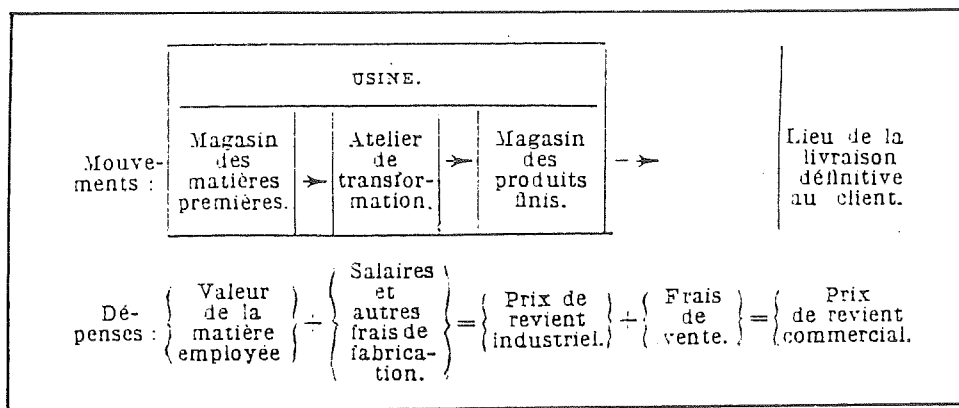
préoccupations dans une période de crise économique, de grande pression concurrentielle, de tendance dirigiste.

Tout aussi cohérent apparaissent les propos de H. Ford¹, qui est, lui, à replacer dans le contexte du boom économique des années vingt :

Il ne m'a jamais été possible, écrit l'inventeur du modèle T, de comprendre en vertu de quel principe l'argent placé originellement dans une affaire peut être imputé à la charge de cette affaire. Les gens qui se donnent le nom de financiers vous diront bien que l'argent vaut 6 % ou 5 %, ou ce qui vous plaira et que si 100 000 dollars ont été mis dans une affaire, celui qui les y aura placés est en droit de retirer de cette somme un intérêt, parce que s'il l'avait confiée à une caisse de capitalisation ou consacrée à l'achat de certaines obligations, elle lui aurait rapporté un revenu déterminé. Par conséquent disent les financiers, on a le droit d'imputer une certaine somme sur les frais d'exploitation d'une affaire à titre d'intérêts des fonds engagés. [...] C'est à cette conception que, l'on doit l'échec de nombreuses entreprises industrielles. Le seul service que rende l'argent est de permettre l'acquisition de l'outillage nécessaire à la production ou des produits fabriqués grâce à cet outillage.

III- Identification des stades

De façon fréquente, les auteurs se sont attachés à distinguer un prix de revient industriel (appelé également prix de revient de production),... et un prix de revient commercial (baptisé également prix de revient de ventes), nous donnons dans le tableau ci-dessous la représentation qu'en fait Gabriel Faure :



Cette partition ne se retrouve pas systématiquement chez tous les auteurs, certains se contentent d'envisager le prix de revient global (Julhiet), les termes utilisés ne recouvrent pas les mêmes éléments d'un ouvrage à l'autre,... L'idée que Lucas défend dans la citation qui suit est en revanche très répandue :

¹ Citation rapportée par G. Pulby, voir *supra*, H. FORD. *Ma vie et mon œuvre*, p. 44.

il est indispensable que le prix de revient soit obtenu pour chacun des stades de fabrication ou de transformation, stades aussi rapprochés que possible les uns des autres ;... que le prix de chacun des éléments qui entrent dans la composition des prix de revient de fabrication d'un stade soit lui-même déterminé ;... qu'enfin on ne s'arrête pas là et que le prix de revient du produit fabriqué soit encore déterminé aux stades commerciaux et administratifs plutôt que d'ajouter en bloc la masse souvent bien lourde et confuse des frais aussi divers que généraux.¹

Malgré cette conscience du besoin de déterminer le prix de revient au degré le plus fin et de façon exhaustive, tant que la mission de contrôle est privilégiée — disons jusqu'au début des années trente — c'est surtout le prix de revient industriel qui est abordé, spécifié, dans la littérature. Parfois les dépenses commerciales sont délibérément négligées (Stuveras) ou traitées de façon accessoire. Rimailho, dans son rapport de 1928, consacre l'essentiel de son travail au prix de revient industriel et un seul chapitre, le chapitre VII, aux « dépenses faites en dehors de l'usine » dont il note cependant qu'elles « mériteraient à elles seules de longs développements »².

Dans son rapport de 1937, Tinayre, le Président remplaçant Rimailho à la section prix de revient de la Cegos, rééquilibrera la perspective. Il s'intéressera tant à ce qu'il nomme l'échelon des « Etablissements de Production » qu'à celui des « Etablissements de Distribution », qu'il définira d'ailleurs avec soin. Ainsi, identifiera-t-il pour chaque Etablissement quatre catégories de sections homogènes :

1. Celles de production ou de distribution, selon le type d'établissement.
2. Les sections administratives ou bureaux.
3. Les sections « complémentaires ».
4. Les sections d'approvisionnement.

Ce travail montre la voie qui aboutira à une terminologie uniformisée par le Plan Comptable de 1947 (dont celui de 1942 est très proche, comme on peut le voir dans le tableau comparatif des définitions, ci-après) qui va fixer les définitions du prix de revient d'achat — « tout ce qu'a coûté, cette matière ou cette marchandise mise en stock, jusqu'au moment de sa mise en stock » —, du prix de revient de production — « tout ce qu'a coûté, ce produit mis en stock, jusqu'au moment de sa mise en stock » —, et du prix de revient commercial — « tout ce qu'a coûté ce produit vendu ou cette marchandise vendue jusqu'au moment de la réalisation définitive de la vente ».

¹ Cette citation est reprise par RIMAILHO, rapport de la Cegos, 1928, p. 11 et par P. LAUZEL. *Comptabilité analytique d'exploitation*, Paris : Sirey, 1972, p. 42. Selon toute vraisemblance elle est tirée de l'ouvrage, *Le Prix de Revient, sa détermination dans les entreprises aux différents échelons du cycle industriel de la matière* (que nous n'avons, hélas, pas pu consulter).

² Cegos. *Etablissement du Prix de Revient*. Rapport du Lt-colonel Rimailho. 1928, p. 83.

1942

1947

<p>Prix de revient d'achat : Prix d'achat augmenté des dépenses accessoires d'achat non portées sur les factures des fournisseurs.</p>	<p>Prix de revient d'achat : - prix d'achat des marchandises ou matières ; - autres charges directes d'achat ; - frais d'approvisionnement imputés.</p>
<p>Prix de revient de production (PROD) ou d'usine (PRU) : Prix de revient des produits, composé de la valeur :</p> <ul style="list-style-type: none">- des matières ou fournitures au prix de revient d'achat ;- des dépenses et charges de fabrication directes ;- des frais de fabrication.	<p>Prix de revient de production : - valeur de sortie de stock des éléments de stocks directs incorporés aux fabrications ; - charges directes de production ; - frais d'approvisionnements imputés ; - frais de fabrication imputés (sections principales de production) sous déduction de la valeur des déchets.</p>
<p>Prix de revient commercial des ventes : Prix de revient des produits et marchandises vendus, composé de la valeur :</p> <ul style="list-style-type: none">- des produits au prix de revient de production ;- des marchandises au prix de revient d'achat ;- des frais commerciaux.	<p>Prix de revient commercial : - valeur de sortie de stock des marchandises ou produits vendus ; - charges directes de distribution ; - frais d'approvisionnements imputés ; - frais commerciaux imputés (sections principales de distribution).</p>

Avant que n'apparaissent les efforts d'uniformisation amorcés par la Cegos, surtout avec la crise des années trente, puis accentués par les Plans Comptables, il existait déjà une convention qui distinguait prix de revient industriel et prix de revient commercial, mais nul doute que la terminologie fut clarifiée par les différents partisans de la comparaison inter-firmes et qu'elle perdura après que leur ambition eût été ramenée à des proportions plus modestes, et pour se rapprocher de ce que Fejès déclarait en 1924 :

Il serait téméraire de prétendre qu'il est possible de déterminer une méthode-type, une sorte de panacée universelle, pouvant être utilisée dans n'importe quelle entreprise industrielle. Une telle méthode n'existe pas et ne pourra jamais être inventée, car les conditions de chaque genre d'industrie sont tellement différentes [...] que telle méthode admirablement conçue pour telle entreprise, serait tout à fait inapplicable dans telle autre. Cependant il existe un certain nombre de règles qui sont immuables et dont la stricte observation ne peut que faciliter la détermination de la méthode qui convient le mieux dans chaque cas d'espèce.¹

Nous allons observer une évolution similaire de la littérature pour la distinction entre frais directs et frais généraux, charges variables et charges fixes.

§3- Définir les frais généraux : un oxymoron ?

L'importance croissante que la littérature accorda aux frais généraux, Parenteau nous la donne à comprendre en évoquant la différence entre « résultat brut » et « résultat net ».

Après avoir expliqué que le résultat brut, solde du compte d'exploitation, est versé au compte de pertes et profits dont le solde est le résultat net, l'auteur rappelle que certains commentateurs de la loi de 1867 sur les sociétés par actions (Houpin et Boisvieux - traité général des sociétés par actions, tome II), prescrivaient de porter les frais généraux (amortissements inclus) directement au débit du compte pertes et profit. Ce qui, nous dit-il, se comprenait lors de la publication de la loi, quand le montant de ces frais était faible, mais qui ne peut plus se concevoir, en 1950, vu l'importance que ces dépenses représentent. Et de préciser que le Plan Comptable 1947 fournit un cadre plus restrictif des pertes et profits dont les frais généraux sont catégoriquement exclus².

Dès les années 1920, les frères Croizé soulignaient l'importance des frais généraux dans la marche de l'entreprise et dénonçaient la méthode paresseuse qui conduisait à les enregistrer globalement, de façon anonyme, dans le compte Pertes et Profits :

Les frais généraux sont nécessaires à la marche et au bon fonctionnement de l'entreprise, ils sont prévus ; ce sont des dépenses qui, judicieusement employées, participent au développement et à la prospérité du commerce; ils peuvent être réduits, mais non supprimés.

¹ André FEJES. *Pratique de l'organisation rationnelle*. Paris : Ravisse, 1923, p. 319.

² Jean PARENTEAU. *Calcul des prix de revient, comptabilité industrielle*. Paris : Hommes et techniques, 1946, p. 9.

Les pertes, au contraire, sont imprévues; il faut les subir complètement ; ce ne sont pas des dépenses, mais des pertes fortuites de valeurs ou de créances ; elles portent atteinte au développement et à la prospérité de l'entreprise et sont le résultat de mauvaises opérations ou de circonstances exceptionnelles.¹

Nous allons voir que sur le plan du vocabulaire retenu, à défaut de lever toutes les ambiguïtés, d'autres vocables vont s'imposer et la littérature, plutôt que de s'en tenir aux frais généraux, utilisera les oppositions charges directes ou indirectes, charges variables ou fixes.

I- Des frais généraux aux charges indirectes

Les matières, la main-d'œuvre, ont été identifiées avec précision. Mais, nous avons vu les difficultés auxquelles les auteurs s'étaient heurtés concernant les amortissements et les charges financières. On devine que pour répercuter les frais généraux la tâche n'ait rien eu d'aisée, d'autant que les stades auxquels les frais avaient à se rapporter, baignaient dans un flou certain avant le Plan Comptable 1947.

Si l'on reprend ce qu'en disent les maîtres tutélaires, Léautey et Guilbault, les frais généraux sont « des dépenses qu'on ne peut imputer à une partie des opérations plutôt qu'à une autre »². Idée que l'on retrouve régulièrement dans la littérature. Ainsi, pour Daubresse « les frais généraux d'une entreprise industrielle comprennent tous les frais qui ne peuvent s'appliquer directement à une de ses opérations, mais qui sont nécessaires à la marche générale de l'industrie. »³ Ces définitions sont à rapprocher de celles de Bournisien, Julhiet, ... « les frais généraux comprennent les dépenses de l'Entreprise qui ne sont pas imputables à la fabrication directe et proprement dite d'un objet »⁴.

Ces deux formulations posent la question : les frais sont-ils réputés généraux par rapport à une fonction dans l'entreprise (comme le laissent entendre Daubresse, Léautey et Guilbault), à un produit (Bournisien, Julhiet), ou aux deux ?

Les auteurs s'accordent au moins sur la nécessité de discerner plusieurs catégories de frais généraux :

Si les frais généraux sont tous groupés en un seul compte, comme cela se fait encore trop souvent, les prix de revient sont faussés, car ils sont grevés de dépenses d'origines multiples, n'ayant aucun rapport avec la production du produit fini en magasin. [...] Pour qu'une comptabilité puisse servir de guide à la Direction, il faut donc que les frais généraux soient classés par catégories et non pas tenus en un seul compte ; il en est de même si l'on veut obtenir des prix de revient exacts.⁵

¹ Alfred CROIZE-, Henri CROIZE. *De l'inventaire commercial*. Paris : Pigier, 1928, p. 9.

² A. GUILBAULT, E. LEAUTEY. *La Science des comptes*. Paris : Librairie comptable et administrative, 1889, p. 444.

³ Louis DAUBRESSE. *Comptabilité industrielle*. (?), p. 17.

⁴ Edouard JULHIET. *Cours de finance et comptabilité dans l'industrie*. Paris : Eyrolles, 1922, p. 92.

⁵ Camille LAMBERT. *Comptabilité et organisation administrative dans l'industrie*. Paris : Dunod, 1922, p. 198.

Mais considérer plusieurs catégories de frais généraux — chaque auteur ayant sa classification personnelle — va déboucher sur un foisonnement, une bigarrure, dont nous souhaitons présenter un florilège :

- Bournisien est partisan de « répartir les frais généraux suivant deux degrés faisant ressortir :

- Les frais généraux relatifs à chaque fabrication.
- Les frais généraux relatifs à la marche générale de l'entreprise. »¹

Ce qui est fort proche de la distinction que fait Blairon entre les « frais industriels communs » et les « frais industriels particuliers »².

- D'autres penchent pour plusieurs catégories, ainsi Julhiet distingue : « les frais généraux d'Atelier », « d'Usine », « du Siège social appelés aussi Frais généraux Généraux », mais attention : « les frais de vente, précise-t-il, ne doivent pas être considérés comme frais généraux »³ et il ajoute que, de surcroît, « certaines entreprises divisent les frais généraux en frais directs et frais indirects ; d'autres les divisent en frais généraux industriels et frais généraux administratifs. »

Après ce tour d'horizon, on peut reprendre mot pour mot ce que Caquas écrivait en 1923 : « Par ce qui précède on peut voir que, à l'instar de la classification, la terminologie n'est pas uniforme chez les divers auteurs, le terme frais généraux signifiant chez les uns la totalité des dépenses indirectes, tandis que pour les autres il n'exprime que les frais d'administration. »⁴ En revanche, l'avenir allait démentir l'observation qu'il livrait dans la déclaration suivante : « L'accord tend cependant à s'établir aujourd'hui sur la division des frais indirects en trois catégories : Frais industriels ; Frais de vente ; Frais généraux » (c'est notamment celle que proposait Faure⁵). Pour étayer nos dires, il nous suffit de reproduire le schéma que Blandin⁶ donna, en 1928, pour illustrer sa classification, et qui ne comporte que des frais généraux de fabrication et de commercialisation.

¹ Jean BOURNISIEN. *Précis de comptabilité industrielle appliquée à la métallurgie*. Nancy : Feid et fils, 1917, p. 133.

² Hector BLAIRON. *Comptabilité des industries manufacturières*. Bruxelles : Revue belge des Sciences commerciales, 1926, p. 45.

³ Edouard JULHIET. *Cours de finance et comptabilité dans l'industrie*. Paris : Eyrolles, 1922, p. 93. Alphonse Martin, retraçant l'évolution des frais généraux, avant que ne s'imposât la méthode Cegos, moquera ces finesses de définition : « Pour réaliser un progrès, on a ensuite distingué, dans les frais généraux : les **frais généraux de fabrication**, les **frais généraux de vente** et les **frais généraux généraux !** » A. MARTIN. *La comptabilité analytique d'exploitation*. Paris : Delmas, 1948, p. 69.

⁴ J.-M. CAQUAS. Des différentes conceptions du prix de revient. in *L'organisation scientifique*, Congrès de juin 1923, Paris : Ravisse, 1923, p. 200.

⁵ Gabriel FAURE. *Comptabilité appliquée*. Paris : Masson, 1928, p. 146.

⁶ André BLANDIN. *Le calcul des prix de revient dans l'industrie*, ?, 1928, p. 38. On remarquera la très grande similitude avec le graphique dont Church se servit à maintes reprises pour illustrer l'analyse du prix de vente (R. VANGERMEERSCH. *Alexander Hamilton Church: A Man for All Seasons*. New-York : Garland, 1988).

← Prix de vente 3.200 →				
← Prix de revient total 2.750 →				
← Prix de revient de fabrication 2.500 →				
← Prix de revient direct 2.000 →				
Matières directes	Main-d'œuvre directe	Frais généraux de fabrication	Frais généraux commerciaux	Bénéfice
1.200 frs	800 frs	500 frs	250 frs	450 frs

Nous verrons plus loin que sur le plan de la présentation son tableau de répartition des frais généraux est conforme à celui que recommandera, quelque vingt ans plus tard, le Plan Comptable (dont la paternité est souvent attribuée à la Cegos) alors qu'en 1928, le tableau que présentait Rimailho¹ n'a pas la même physionomie comme on peut le constater dans la figure 1.

En revanche, Rimailho n'utilise pas le terme de « frais généraux ». Sa classification comporte, outre les dépenses directes, des dépenses « complémentaires » (que l'on peut assimiler à des frais indirects variables) et des dépenses « d'Etablissement », où se concentrent les frais fixes. Explicitant ces deux types de dépenses, Rimailho nous dit : « Ces frais seraient appelés "frais généraux", mais nous nous en gardons bien car la définition en est trop vague [...]. Nous employons exceptionnellement cette expression qui devrait être rayée du vocabulaire industriel pour tous les malentendus dont elle est l'origine »².

Ce choix de terme perdurera dans le document de la Cegos, PR 53, publié en 1937, qui précisera qu'une dépense est réputée directe quand on peut la rapporter sans ambiguïté à une section homogène, et réservera le terme d'imputation pour les dépenses indirectes :

Certaines dépenses concourent exclusivement et de manière indiscutable à l'exécution d'une œuvre et une seule, d'autres, au contraire, manifestent leur présence d'une manière confuse, par l'ensemble des commodités qu'elles mettent à la disposition des sections homogènes de production pour leur permettre de produire.

Les premières sont *directement applicables* (dépenses directes de fabrication) aux sections homogènes.

Les secondes sont *imputables* (dépenses complémentaires et de l'Etablissement), c'est-à-dire qu'il faudra, *au moyen d'un système d'imputation*, rechercher la juste proportion dans laquelle chaque section homogène a profité de cette dépense.³

¹ Cegos. *Etablissement du Prix de Revient*. Rapport du Lt-colonel Rimailho. 1928, p. 104.

² *Ibid.* p. 54, et 64.

³ Cegos. *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi ? Comment ?* PR 53, 1937, p. 80-81. Cette classification ne sera pas reprise par les Plans comptables, la Cegos l'abandonnera après la

TABLEAU DES COMPTES DES SECTIONS P

(1)	P 1		P 2		P 3		Totaux	(9)	(10)	
	(2) coefficient	(3)	(4) coefficient	(5)	(6) coefficient	(7)					(8)
Heures passées.....	$\frac{6}{20}$	6.000	$\frac{4}{20}$	4.000	$\frac{10}{20}$	10.000	20.000			1
Heures normales.....	$\frac{4}{28}$	4.000	$\frac{4}{28}$	4.000	$\frac{20}{28}$	20.000	28.000			2
Rapport de l'activité à la normale.....		1,5		1,0		0,5				3
Répartition des heures :										
Heures pointées { aux Cdes F.....	75 %	4.500	87 %	3.500	88 %	8.800	16.800	81 %		4
{ aux Cdes e.....	25 %	1.500	13 %	500	12 %	1.200	3.200	16 %		5
Total égal au total des heures passées.....	100 %	6.000	100 %	4.000	100 %	10.000	20.000	100 %		6
Dépenses d'exécution du travail :										
Salaires payés.....		21.820		10.910		45.450	78.180		** Les dépenses réelles pour les Sous P en salaires indirects étant de 10.000 frs, déficit d'imputa- tion = 2.180 fr.	7
10 % en plus (Salaires indirects).....		2.180		1.090		4.550	7.820**			8
Total des salaires.....		24.000		12.000		50.000	86.000			9
Salaire horaire moyen.....	4 frs		3 frs		5 frs					10
Dépenses complémentaires :										
Fournitures d'après bons..... f.	12 %	3.000	16 %	2.000	12 %	6.000	11.000	12,8 %		11
Fournitures faites par les sections p imputées par coefficient de consom- mation (Proportion entre parcuthéses) } ip.	$\frac{37}{20}$ %	$\frac{9.000}{6}$	$\frac{38}{6}$ %	$\frac{4.500}{6}$	$\frac{26,5}{6}$ %	$\frac{13.500}{6}$	27.000*	31 %		12
Part des sections B (Coefficient des heures passées) } b	$\frac{15}{20}$ %	$\frac{3.600}{20}$	$\frac{20}{20}$ %	$\frac{2.600}{20}$	$\frac{12}{20}$ %	$\frac{6.000}{20}$	12.000*	14 %		13
Demandes des Sous entretien et exploi- tation (Abonnement)..... } e	63 %	15.000	67 %	8.000	40 %	20.000	33.000***	38,5 %	*** Les dépenses réelles e pour les Sous P étant de 40.000 frs (1), déficit sur abonnement : 7 000.	14
Taux horaire (Dépenses complémentaires) ...	127 %	30.600	141 %	16.900	90,5 %	45.500	83.000	96,3 %		15
	5 fr. 10		4 fr. 225		4 fr. 55					16
Dépenses d'établissement :										
Imputations calculées d'après les valeurs normales ci-dessous } Dir. d... 1x %		1,5		1,0		0,5			D	17
{ Lab. l... 8,8 %		4.284		2.856		7.144	14.284	16,6 %		18
{ multipliées par le coefficient } Imm. i... 25 %		2.142		1.428		3.572	7.142	8,3 %		19
{ d'activité rappelé en haut de } Mob. m... 37,5 %		6.000		2.000		3.000	11.000	12,8 %		20
{ chaque colonne..... } Cap. o... 18,8 %		2.142		1.428		3.572	7.142	9,3 %		21
Taux horaire (Dépenses d'établissement).....	98,8 %	23.568	88,9 %	10.782	40 %	20.288	54.568(2)	61,4 %	A	22
	4 frs		2 fr. 80		1,971					23
Taux horaire moyen technique.....	13,10		10,095		11,521					24
commercial.....	17,33		11,60		13					25
Valeur normale des dépenses d'établissement :										
Valeurs fixées après étude spé- ciale et réparties soit par coeffi- cients des heures normales, soit par une somme fixe d'abonnement..... } Dir. d'... $\frac{4}{28}$		2.856		2.856		14.288	20.000*		T	27
{ Lab. l'... $\frac{4}{28}$		1.428		1.428		7.144	10.000*			28
{ Imm. l'... fixe		4.000		3.000		6.000	13.000*			29
{ Mob. m'... fixe		6.000		3.000		6.000	15.000*			30
{ Cap. o'... $\frac{4}{28}$		1.428		1.428		7.144	10.000*			31
TOTAUX..... Frs		15.712		11.712		40.576	68.000			32

Figure 1: Tableau Cegos, rapport de 1928 du Lt-Colonel Rimailho

Guerre, jusque là on ne la trouve qu'exceptionnellement dans la littérature, citons pourtant le cours de G. HOOQ, professeur à l'Ecole Supérieure d'Organisation Professionnelle, *Economie privée*, qui fut publié en 1943, et qui reprend cette classification, p. 34-39.

L'expression « frais généraux » sera absente du Plan Comptable de 1942 et, par la suite, n'apparaîtra plus qu'accidentellement dans la littérature. C'est l'opposition charges directes / indirectes — les premières étant affectées et les secondes imputées — qui s'imposera dorénavant. A cet égard, l'explication fournie par Alphonse Martin, en 1948, nous semble révélatrice de cette évolution de vocabulaire :

On identifie pour chacune des sections les éléments semi-directs (autres que ceux rangés dans les éléments directs) qui la concernent exclusivement et en totalité, ces éléments semi-directs étaient ceux que le projet 1942 définissait comme « directs par rapport à une section ». La nouvelle terminologie plus simple évite toute confusion avec les éléments directs que ce projet dénommait « éléments directs par rapport à un prix de revient ». Puis viennent les éléments indirects ne pouvant être affectés directement à un prix de revient ou à une section et qui doivent être répartis entre les sections.¹

A défaut d'être spontanément limpide, le texte nous donne à comprendre le déplacement opéré en dix ans (1937-1947) dans la terminologie employée : pour la Cegos les charges étaient directes par rapport à une section ; avec le Plan 1942, une charge est soit directe par rapport à une section, soit par rapport à un prix de revient. Alors qu'en 1947, une charge qui n'est pas directe au prix de revient, mais à une section, est réputée « semi-directe ». Le terme « direct » étant réservé pour la seule corrélation au prix de revient. Pour parfaire le lexique, le Plan 1957 prescrira l'utilisation des termes affectables pour les charges directes et imputables pour les charges indirectes.

Point invariant, les frais généraux disparaissent du discours au profit du clivage charges directes / indirectes. Faute de fixer des règles uniformes pour distinguer les charges directes et indirectes, sous l'autorité des Comités d'Organisation, comme le Plan 1942 le prévoyait², les efforts d'uniformisation du calcul du prix de revient auront eu au moins un effet³, infiniment plus modeste, sur le vocabulaire.

Une évolution analogue peut s'observer pour le couple frais généraux / frais fixes ; nous allons en retracer la chronologie.

II- La disjonction frais généraux / frais fixes

Guilbault, dès 1865, introduisit clairement les notions de frais variables et frais fixes. Elles se retrouvent en 1889, lorsque paraît la *Science des Comptes*, qui distingue « Frais généraux fixes » et « Frais généraux proportionnels, ou variables »⁴.

¹ Alphonse MARTIN. *Comptabilité Analytique d'Exploitation*. Paris : Delmas, 1948, p. 88.

² *Plan Comptable Général*. Bordeaux : Delmas, 1943, p. 113.

³ En 1951, on trouve à la page 17 du livre de L. SCHERRER, déjà cité, une résurgence des termes frais généraux, que l'auteur fait cohabiter en parallèle avec les définitions des frais directs et indirects, mais cela reste une exception pour un ouvrage paru après 1947.

⁴ A. GUILBAULT, E. LEAUTEY. *La Science des comptes*. Paris : Librairie comptable et administrative, 1889, voir page 445.

Julhiet, quelque trente ans plus tard, reprendra avec d'autres, cette idée, en l'exprimant non plus sous la forme de la suggestion, mais de l'impératif : « quelle que soit l'industrie considérée,... Elle doit [...] diviser ces frais généraux en frais variables suivant la production et frais fixes. »¹

Certes la distinction frais fixes et frais variables existe, mais elle reste circonscrite aux frais généraux, confusion dont Lambert est conscient lorsqu'il écrit :

Les frais indirects se qualifient aussi : répartissables, fixes ou généraux. Les expressions "fixes" ou "généraux" quoique très employées ne sont pas toujours heureuses et n'expriment qu'une partie des frais indirects ou répartissables. Il est utile, ajoute-t-il, de bien faire la distinction entre les frais directs et les indirects car, en cas de diminution de production, le prix de revient d'ensemble augmentera par le fait qu'une production réduite supportera sensiblement un même chiffre total de frais indirects que si elle était intense.²

Ainsi, dans le même paragraphe où il perçoit le danger à assimiler des frais généraux à des frais fixes, il commet lui-même la confusion ! Il se reprendra, quelque deux cents pages après, en écrivant : « Il est à remarquer que les frais fixes et les frais généraux ne sont pas synonymes comme on le croit régulièrement. »³ On peut mesurer à quel point les notions restent floues dans les esprits !

Néanmoins, la justification qu'il fournit ne manque pas de subtilité : « La classification des frais en directs, indirects et généraux est motivée par l'affectation au prix de revient. La distinction des frais fixes et des frais variables est provoquée par les besoins de leur comptabilisation, car les premiers nécessitent l'ouverture des comptes Frais Généraux prévus ou Abonnements prévisions. »

Quoi qu'il en soit, cela présente le mérite de mettre l'accent sur la distinction à opérer entre frais directs / indirects d'une part, et frais variables / frais fixes d'autre part. Ce qui le conduit à tenir le raisonnement parfaitement rigoureux qui suit :

Par suite de l'emploi du terme "fixe" pour qualifier les frais généraux, on est parfois tenté de croire que ceux-ci ne varient pas en chiffres absolus ; aussi pousse-t-on souvent à l'augmentation de la production pour obtenir une réduction de la charge unitaire de frais généraux.

Si ces frais restaient fixes, toute augmentation de production amènerait une diminution proportionnelle de la charge résultant des frais indirects. Mais, dans l'ensemble des dépenses indirectes d'une affaire, les frais variables sont généralement beaucoup plus importants que les frais généraux fixes, Il se fait donc que l'augmentation de la production provoquant une augmentation des frais variables, la diminution de charge n'est jamais proportionnelle à l'augmentation de la production.⁴

Cette conception est reprise dans la nomenclature-type des frais généraux de fabrication que donne Fejès⁵ (figure 2). Tandis que, son préfacier, Gabriel Faure,

¹ Edouard JULHIET. *Cours de finance et comptabilité dans l'industrie*. Paris : Eyrolles, 1922, p. 93.

² Camille LAMBERT. *Comptabilité et organisation administrative dans l'industrie*. Paris : Dunod, 1922, p. 5.

³ *Ibid.* p. 205.

⁴ *Ibid.* p. 206.

⁵ André FEJES. *Pratique de l'organisation rationnelle*. Paris : Ravisse, 1923, p. 298. Il n'y a rien de très neuf dans cette nomenclature, celle que l'on trouve à la page 447-448 de la *Science des Comptes* est très semblable, et de nombreux auteurs se livreront à pareils exercices.

Figure 2 : Distinction frais constants et variables selon Fejès

NOMENCLATURE-TYPE DES FRAIS GÉNÉRAUX DE FABRICATION	
CONSTANTS	
01	Appointements du chef d'atelier et de son adjoint, chefs d'équipe, commis d'atelier, commis au magasin annexe d'outillage, contrôleur d'usinage, etc...
* 02	Salaire du personnel ouvrier improductif (pontonniers, élingueurs, manutentionnaires, personnel chargé du nettoyage en général).
* 03	Matières d'entretien permanent (balais, huiles, pétrole, essence, chiffons, lubrifiants).
* 04	Réparations du bâtiment de l'atelier.
* 05	Réparations des machines-outils de l'atelier.
* 06	Réparations des appareils de levage et de manutention, du matériel et du mobilier de l'atelier.
* 07	Chauffage de l'atelier.
08	Amortissement des bâtiments.
09	id. de l'outillage (ponts roulants et appareils de levage, matériel et mobilier compris).
010	Quote-part des dépenses d'éclairage incombant à l'atelier.
VARIABLES	
011	Quote-part des dépenses pour la force motrice électrique.
012	— — hydraulique.
013	— — à air comprimé.
014	— — à gaz.
015	— — à acétylène.
016	Entretien et réparation de petit outillage.
017	Renouvellement de petit outillage (75 p. 100 de sa valeur).
018	Fournitures de bureau.
019	Contributions patronales aux R. O.
* 020	Combustibles pour feux de forges, chalumeaux, etc.
* 021	Main-d'œuvre non appliquée (délégués ouvriers, accidents de travail, divers).
022	Amortissement de 25 p.100 du petit outillage mis en service.

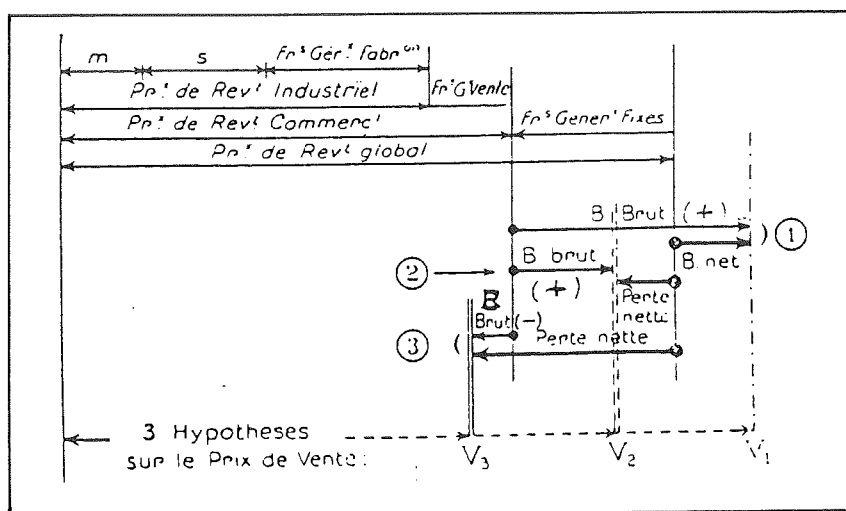
proposait un critérium de classement autre, avec des frais généraux uniquement composés de frais fixes. Considérant une dépense donnée, il suggérait le classement suivant :

Si cette dépense doit cesser en cas d'arrêt de la fabrication, nous la classons dans les frais de fabrication (exemple : la dépense de force motrice).

Si cette dépense doit cesser en cas d'arrêt de la vente nous la classons dans les frais de vente (exemples : les commissions proportionnelles aux intermédiaires, la taxe sur le chiffre d'affaires).

Si cette dépense subsiste en cas d'arrêt de la fabrication et de la vente, nous la classons dans les frais généraux (exemples : le loyer, les traitements fixes, mensuels ou annuels).¹

Ce critérium fut souvent repris, et Danty-Lafrance proposera encore, en 1941, un raisonnement assez proche, comme on peut le visualiser dans le schéma ci-après² :



Dans cette logique tous les frais généraux fixes se retrouvent dans une seule catégorie, ce qui est à rapprocher également de la démarche proposée par la Cegos en 1937 ; à la différence, si l'on s'en souvient, que les dépenses d'établissement, qui correspondent à des frais fixes, sont différenciés en frais de fabrication et distribution.

C'est avec cet amalgame que le discours du Plan Comptable va rompre, cela se perçoit surtout dans la version aboutie, celle de 1947, qui, après avoir, comme nous l'avons vu *supra*, identifié frais directs et indirects, va clairement distinguer charges fixes et charges variables, et ce de façon disjointe de la classification directes et indirectes. Ainsi peut-on lire dans le Plan 1947 :

Sans préjudice des dispositions prévues plus loin pour l'établissement du prix de revient d'imputation rationnelle et dans un but de simplification, il n'est prévu aucune prescription tendant à créer une obligation générale de faire apparaître séparément, dans les comptes des prix de revient, les charges fixes et les charges variables. Cependant, cette distinction devra, autant que possible, être faite à l'occasion du travail de décomposition des prix de revient.³

¹ Gabriel FAURE. *Comptabilité appliquée*. Paris : Masson, 1928, p. 146. C'est cette classification que l'on retrouvera dans les propositions de réforme du calcul du prix de revient chez Saint-Gobain en 1933.

² Jean DANTY-LAFRANCE. *Le prix de revient*. Paris : Société des Ingénieurs civils de France, 1941, p. 11. Il est à noter que Faure était professeur à l'École Centrale, dont Danty-Lafrance était diplômé ; la chronologie permet de penser qu'il y eut relation de professeur à élève, de là, une vraisemblable influence.

³ *Plan Comptable Général*. Paris : Imprimerie Nationale, 1947, p. 146.

Cette autonomie des termes charges variables et charges fixes par rapport aux frais généraux, se trouvera reconduite, voire renforcée en 1957 : « Le classement des charges en “fixes” et “variables”, est-il dit, ne peut être déterminé a priori pour toutes les entreprises... Il appartient aux entreprises de réaliser le reclassement approprié à leurs besoins »¹. Les concepts sont stabilisés, on peut simplement noter une variation avec l'apparition des termes de « coûts de structure » qui sont utilisés indifféremment avec ceux de charges fixes, notamment chez Lauzel et Cibert².

Une chose est de parvenir à une convention de vocabulaire permettant de s'entendre sur la définition d'une charge directe ou indirecte, fixe ou variable — objectif qu'atteignent les Plans comptables —, autre chose est d'établir une classification des frais généraux qui puisse être commune à différentes entreprises, au moins au sein d'une profession. Tentation qui restera insatisfaite. Or telle était pourtant l'ambition que certains nourrissaient dans le courant « technocratique », comme en témoignent ces lignes de Coutrot écrites en 1940³ :

il est indispensable que les comptabilités privées soient rendues comparables les unes aux autres et que les listes des dépenses directes et indirectes soient les mêmes pour toutes les entreprises appartenant à une même profession... Il sera ainsi possible de dégager des moyennes par profession, qui sont indispensables à connaître pour pratiquer n'importe quelle stratégie économique : politique des prix, répartition des charges, etc.

Tant bien même les charges indirectes seraient-elles dûment répertoriées, resterait la difficulté — quand une entreprise fabrique plusieurs produits — de les incorporer dans le prix de revient d'un article donné. N'est-ce pas chercher la quadrature du cercle que de vouloir uniformiser ce qui par définition est informe, polymorphe, comme l'imputation des frais généraux ? Cette question fera l'objet des paragraphes suivants.

§4- Une méthode uniforme d'imputation des frais généraux : la quadrature du cercle ?

Le problème de l'incorporation des frais généraux ne surgit pas avec le XX^{ème} siècle. Déjà, en 1817, Payen avait soulevé la question, à défaut d'y apporter une réponse intelligible⁴. Ce qui marque la période à laquelle nous nous intéressons, ce sont les efforts, dans la littérature, pour parvenir à dégager une méthode d'imputation plus fine, plus rationnelle, uniforme.

¹ *Plan Comptable Général*. Paris : Imprimerie Nationale, 1957, p. 199.

² Voir le tome IV du *Plan comptable commenté*, chapitre V, II, première section.

³ 468 AP 31 Dr I. J. Coutrot. Document intitulé «Ebauche d'une stratégie économique», du 14 novembre 1940,

⁴ On se reportera, pour plus d'informations, à la thèse de NIKITIN, déjà cité, chapitre 3, section 2, §1, qui après examen des idées de Payen concernant le traitement des charges indirectes, conclut en disant : « il résout ces difficultés à la manière d'un magicien, c'est-à-dire sans nous dévoiler son truc » (p. 383). Voir également Y. LEMARCHAND, *Du dépérissement...*, op. cit., p. 460-465.

Nous pouvons distinguer trois phases : la première s'inscrit dans la « continuité des solutions » du XIX^{ème} pour s'achever avec la Première Guerre, la deuxième phase va profiter des idées américaines (développées notamment par Church) sur le taux horaire machine et les centres de production, enfin nous en viendrons à la méthode des sections homogènes qui trouvera son expression définitive dans les Plans Comptables de 1942 et 1947.

Il est possible d'associer à chacune de ces étapes qui correspondent aux périodes 1880-1918, 1918-1928, 1928-1948, un degré de complexité supplémentaire visant à établir une corrélation plus fine entre frais généraux, indirects, et le prix de revient unitaire (voir nos figures 3 et 4).

I- 1880-1918 : le coefficient global

Léautey et Guilbault, en 1889, après avoir étudié l'incorporation des dépenses de matière et de main-d'œuvre avec rigueur, résolvent le problème de l'imputation des frais généraux « au moyen d'un coefficient proportionnel, soit aux deux dépenses ci-dessus réunies [matière et main-d'œuvre], soit sur une des deux, celle de la main-d'œuvre. La détermination de ce coefficient résulte d'études préliminaires ou d'opérations antérieures. On le fixe en mettant en regard, chaque année, les travaux effectués dans l'exercice précédent et le total des dépenses en Frais généraux de la même année. »¹

Quelque quinze ans plus tard leur doctrine n'aura guère changé si l'on en juge par leur recommandation « de prendre [dans la généralité des cas] comme patient [dans l'acception où un agent physique reçoit une impression] de l'imputation la main-d'œuvre elle-même. Cependant, quand les frais généraux sont importants et que la main-d'œuvre est insignifiante, ou trop variable pour devenir une base sérieuse, on peut appliquer les frais généraux et à la main-d'œuvre et à la matière première. »²

Lucas, en 1927, est très proche de cette conception comme on peut en juger par la citation qui suit :

Les frais qui n'ont pas été appliqués sont répartis entre les objets fabriqués selon un prorata dont la nature varie avec chaque opération. On les répartit soit au prorata des consommations de matières premières, soit au prorata des poids, soit au prorata de la main d'oeuvre appliquée, soit selon toute autre considération ou formule approximative aussi exacte que possible.³

¹ A. GUILBAULT, E. LEAUTEY. *La Science des comptes*. Paris : Librairie comptable et administrative, 1889, voir page 308.

² A. GUILBAULT, E. LEAUTEY. *Principes généraux de comptabilité*. Paris : Berger-Levrault, 1903, p. 225.

³ Maurice LUCAS. *Nouveau cours de comptabilité et d'organisation comptable*. Thion-les-Vosges, 1927, p.14.

Figure 3 : Corrélation entre frais généraux et prix de revient, 1880-1928

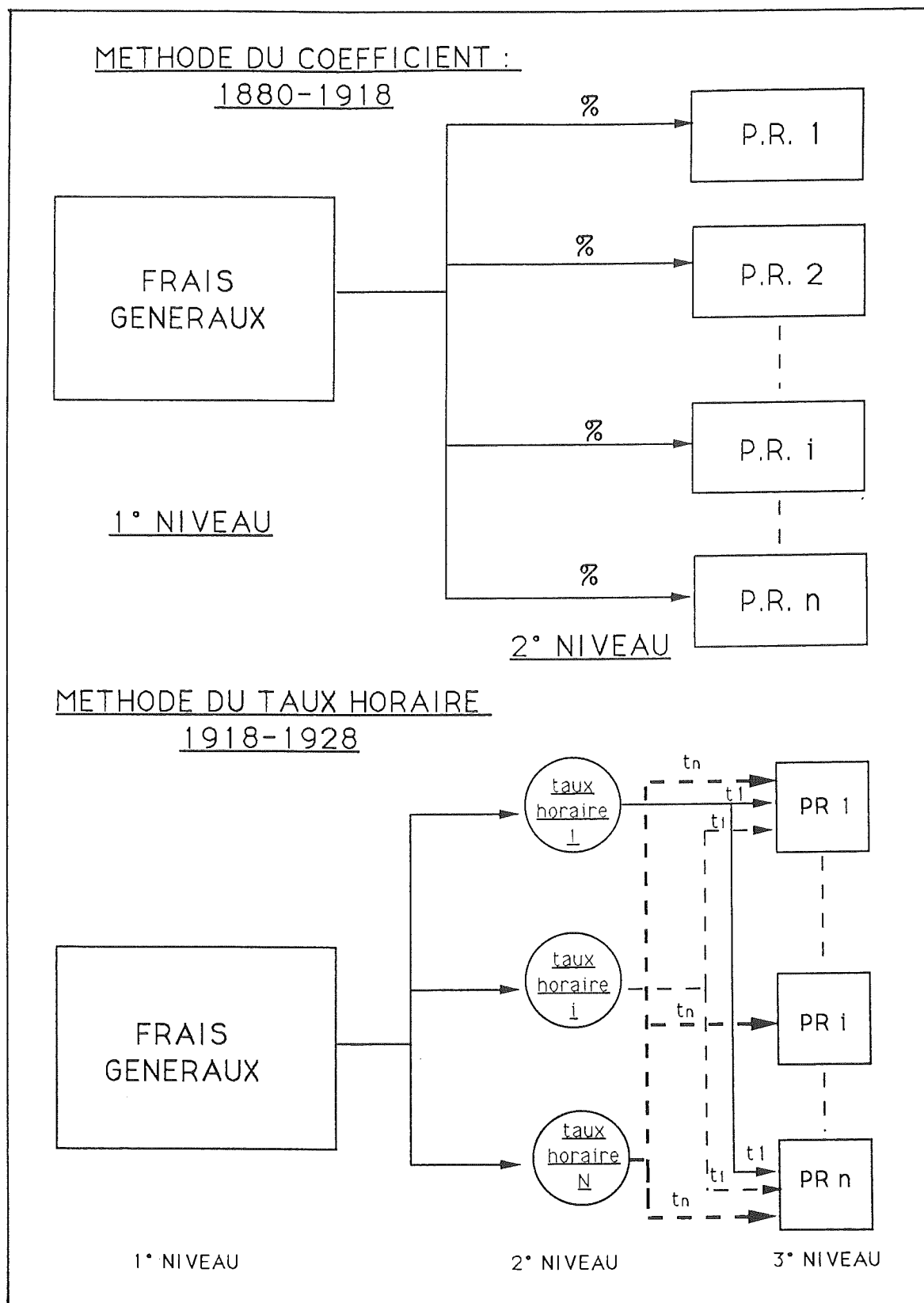
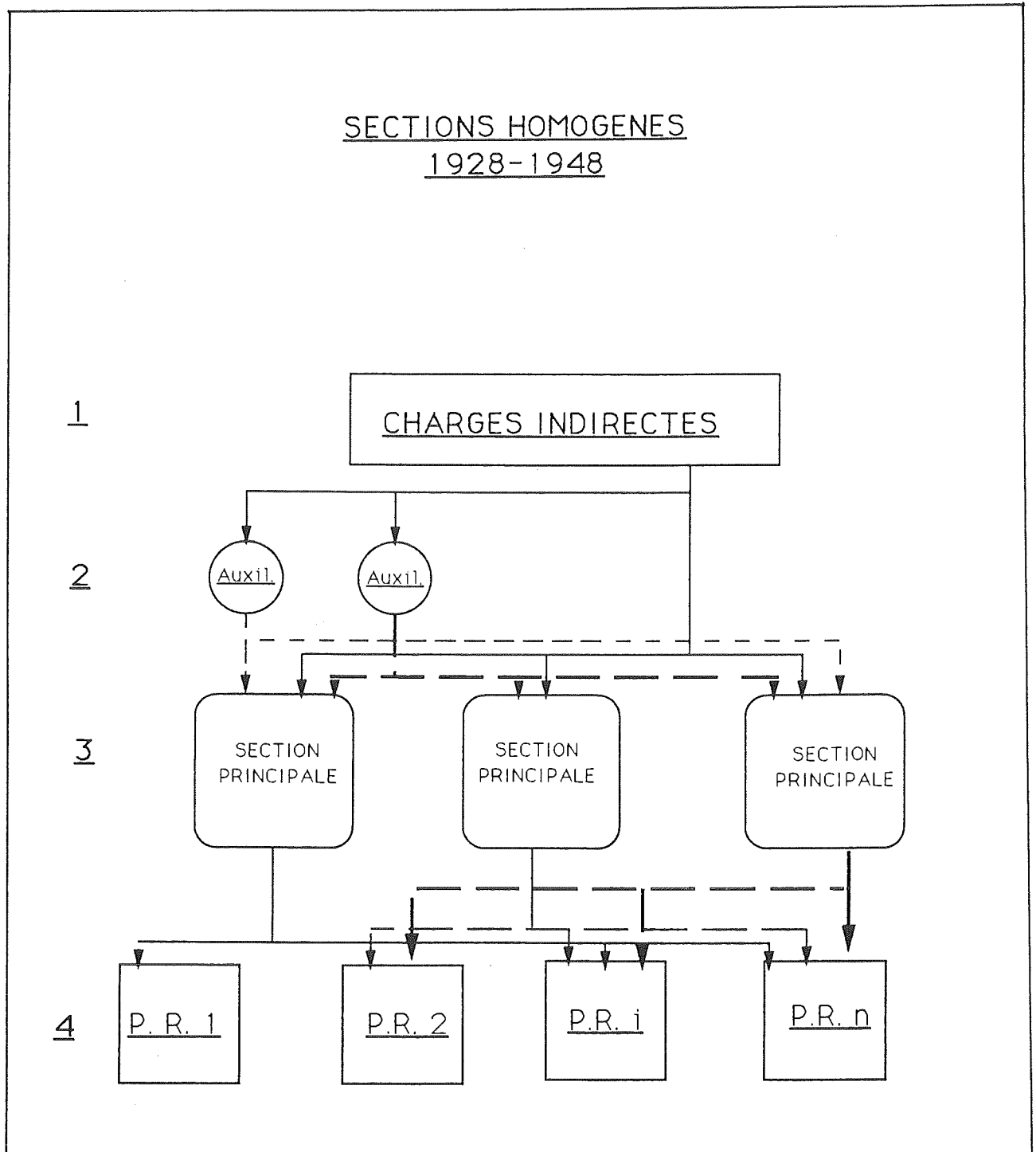


Figure 4 : Corrélation entre frais généraux et prix de revient, 1928-1948



On note cependant, en sus de la matière et de la main-d'œuvre, un choix élargi pour les unités du dénominateur. Bournisien, en 1909, avait déjà objecté que la « répartition sur la main-d'œuvre, qui est la plus usitée dans les usines, peut être complètement inexacte dans certains cas. »¹

Un autre point permet de déceler une évolution du discours. Alors que pour Léautey et Guilbault la proposition est énoncée avec fermeté, on peut déceler, tant chez Bournisien que chez Lucas, une tonalité sceptique. Pour le premier, la présentation des différents modes d'imputation se conclut sur ces termes : « En résumé, en matière de frais généraux, il est plus facile de dire ce qu'il ne faut pas faire que de dire ce qu'il faut faire. »² Et pour le second d'en rabattre sur la prétention d'aboutir à une solution définitive, expliquant sur un ton qui trahit la résignation : « il n'est généralement pas possible d'appliquer à chaque objet sa part dans l'universalité des dépenses afférentes à l'ensemble, parce que certains frais ne peuvent être appliqués avec exactitude à chacun, ou parce que cette application exigerait des mesures trop onéreuses. »³

Parmi les procédés d'imputation des frais généraux qui furent avancés, il faut mentionner l'abonnement des frais généraux fixes qui consiste après « estimation des frais globaux de l'année, à en porter un douzième tous les mois à *Fabrication* par le crédit de *Frais généraux*. Le compte *Frais généraux* est donc débité des dépenses réellement effectuées et crédité tous les mois, d'un douzième des frais annuels approximatifs. Au bout de l'exercice, s'il y a un solde, on le passe par *Fabrication*. »⁴

Tous ces procédés relèvent de la première catégorie de corrélation des frais généraux au prix de revient en deux niveaux. Il vaut de noter que dès 1900 l'imprimeur Delmas proposa un modèle dans lequel l'articulation entre les dépenses et le prix de revient s'y réalise, non pas en un seul point comme précédemment, mais en quatre (donnant cinq niveaux au total), que l'on peut expliciter de la façon suivante :

Identification des activités de l'entreprise (composition, machines, façonnage, marchandises), attribution des ressources nécessaires au fonctionnement de ces activités (personnel, surface, matériel, capitaux), coût de ces ressources en frais généraux (frais de bureau, appointements,...). Le coût des activités qui sont directement affectables au prix de revient d'impression est exprimé en francs, cela permet de mieux évaluer la part de frais généraux consommés par chaque fabrication. Nous reproduisons ci-contre les tableaux qui figurent dans l'exposé de Delmas⁵ (figure 5) et l'interprétation de l'articulation en cinq niveaux que nous en proposons (figure 6).

¹ Jean BOURNISIEN. *Précis de comptabilité industrielle appliquée à la métallurgie*. Nancy : Feid et fils, 1917, p. 139.

² *Ibid.* p. 140.

³ Maurice LUCAS. *Nouveau cours de comptabilité et d'organisation comptable*. Thaon-les-Vosges, 1927, p.14.

⁴ Louis DAUBRESSE. *Comptabilité industrielle*. (?), p. 19.

⁵ G. DELMAS. *La comptabilité en imprimerie*. Bordeaux : Delmas, 1900, p. 61-63.

Figure 5 : Répartition des frais généraux selon Delmas

RÉPARTITION DES FRAIS GÉNÉRAUX							
ARTICLES DES FRAIS GÉNÉRAUX et PROFITS ET PERTES	Sommes à répartir	Personnel à chaque partie	Proportionnelle- ment au personnel ou à main-d'œuvre	Proportionnelle- ment à la surface	Proportionnelle- ment à valeur matériel 200.000	Proportionnelle- ment à valeur machines 80.000 ou force machines	Proportionnelle- ment aux capitaux 400,000
Frais de bureau.....	1000 »						1000 »
Appointements.....	11000 »					2000 »	9000 »
Bureaux..... 4.000							
Livreaux..... 3.000							
Mécaniciens..... 2.000							
Pourboires, étrennes, cotisations de so- ciétés, journaux.....	1000 »						1000 »
Timbres, télégrammes, téléphones.....	1000 »						1000 »
Frais de voyages et divers.....	3000 »						3000 »
Publicité.....	3000 »						3000 »
Réparations et entretien du matériel de composition.....	1000 »	1000 »					
Réparations et entretien du matériel des machines.....	2200 »	2200 »					
Réparations et entretien du matériel de façonnage.....	500 »	500 »					
Graissage et nettoyage.....	1000 »					1000 »	
Réparations du matériel des bureaux et divers.....	100 »						100 »
Force motrice.....	5000 »					5000 »	
Éclairage (réparti proportionnellement au nombre d'ouvriers ou de becs).....	1500 »		1500 »				
Eaux { Force motrice..... 1/4 Lieux d'aisances, réparations locatives..... 1/4 Nettoyage formes, machines à imprimer 1/4 Besoins du personnel..... 1/4	400 »	100 »	100 »	100 »		100 »	
Chauffage.....	200 »		200 »				
Réparations locatives.....	500 »			500 »			
Entretien général.....	300 »						300 »
Loyer.....	6000 »			6000 »			
Impôts.....	1000 »			1000 »			
Assurance { Matériel..... 1500 incendie { Immeubles et risques locatifs 500 Marchandises..... 500	2500 »	500 »		500 »	1500 »		
Assurance contre les accidents.....	1000 »		1000 »				
Amortissement { Composition..... 7.500 du matériel { Machines à imprimer..... 4.000 Façonnage..... 1.500 Marchandises..... 300 Force motrice..... 1.000 Bureaux..... 700	15000 »	13300 »				1000 »	700 »
Frais d'encaissement.....	500 »						500 »
Frais de banque.....	300 »						300 »
Escomptes et rabais.....	500 »						500 »
Comptes passés à profits et pertes.....	1000 »						1000 »
	60500 »	17600 »	2800 »	3100 »	1500 »	9100 »	21400 »

Récapitulation de la répartition des frais généraux.					
	Composition	Machines	Façonnage	Marchandises	Total
Frais généraux personnels.....	8.500 »	6.300 »	2.090 »	300 »	17.600
Frais généraux répartis proportionnel- lement au personnel occupé.....	1.244 44	622 23	622 23	124 44	2.613 34
Frais généraux répartis proportionnel- lement à la surface occupée.....	3.240 »	1.620 »	1.620 »	310 »	7.290 »
Frais généraux répartis proportionnel- lement à la valeur du matériel.....	825 »	412 50	150 »	15 »	1.402 50
Frais généraux répartis proportionnel- lement à la valeur des marchandises.....	1.717 50	6.297 50	1.145 »	» »	9.160 »
Frais généraux répartis proportionnel- lement aux capitaux.....	9.254 09	4.203 41	2.523 84	6.449 82	22.434 16
	21.781 03	19.458 64	3.061 07	3.199 26	60.500 »

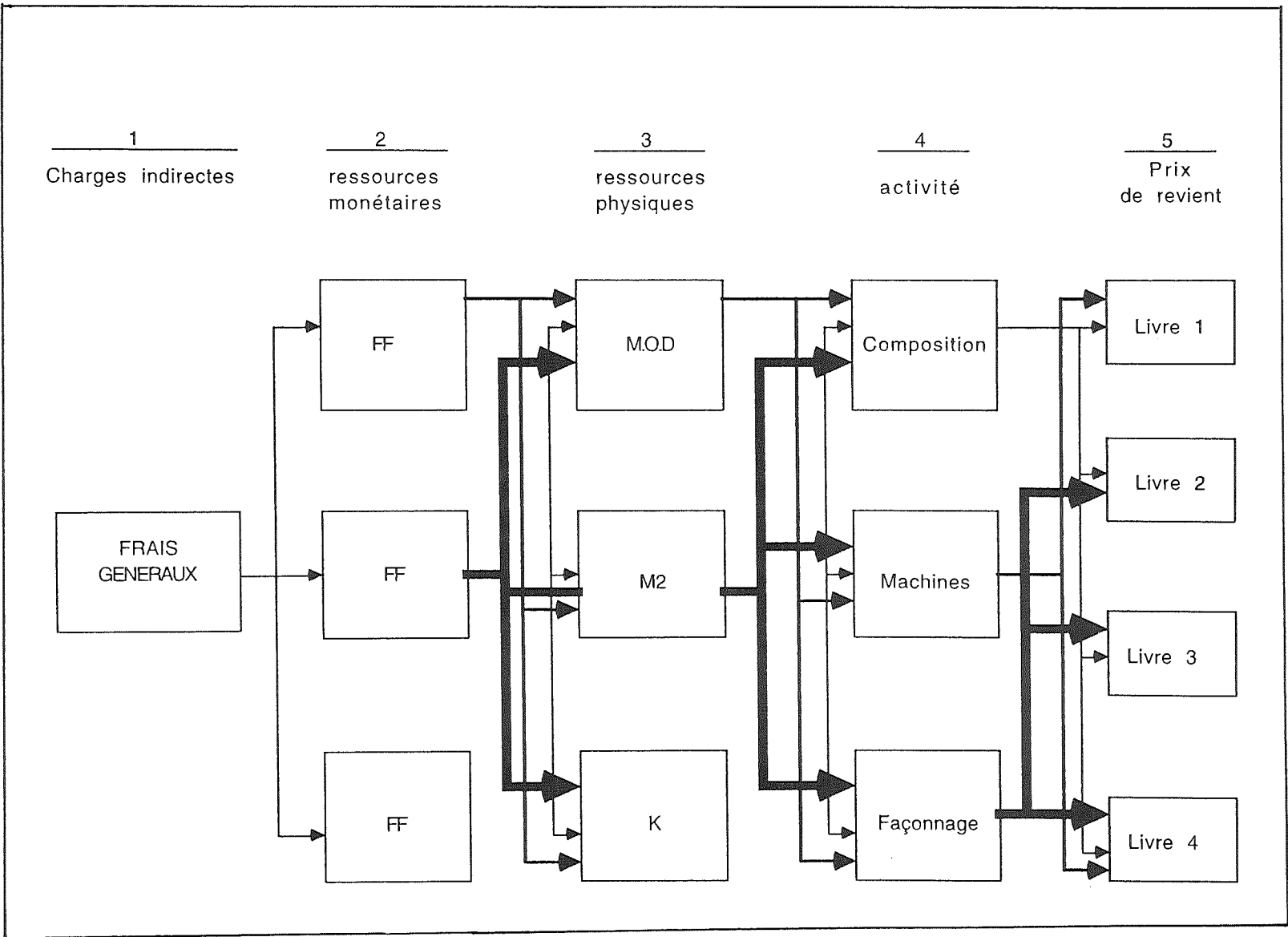


Figure 6 : Schéma logique de l'imputation chez Delmas

Ce dernier schéma nous permet de visualiser l'effort de rattachement des frais généraux selon une logique moins sommaire (cinq niveaux au lieu de deux) que la règle de trois appliqué jusqu'alors. Cette démarche, originale pour la littérature de l'époque, le restera au cours de la seconde période que nous allons aborder¹.

II- 1918-1928 : le taux horaire machine

Le Britannique Alexander Church² avait présenté les mérites du taux horaire machine dès le tournant de notre siècle et la littérature américaine s'en était faite l'écho aussitôt. En France, il fallut attendre la fin de la Première Guerre pour que ces idées soient abordées ; ce fut le cas en 1919, avec le livre d'un ingénieur, P. Charpentier, intitulé *Organisation industrielle*, dont une partie était consacrée à la comptabilité.

Pour répartir les frais généraux, l'auteur subdivise l'établissement « d'après les diverses professions utilisées dans l'usine et dont plusieurs pourront être elles-mêmes subdivisées en plusieurs chefferies d'ateliers. L'emmagasiner, la manutention et le transport du matériel forment une *section* spéciale, ainsi que la production de force motrice et la fabrication de l'outillage. »³ Pour opérer la répartition des frais généraux (desquels il distingue la partie variable et la partie fixe), Charpentier, après avoir évoqué les clés habituelles (matière, main-d'œuvre) — dont il souligne les limites —, en vient à recommander « l'usage des machines employées », après avoir attribué à chacune d'elles sa part de frais généraux. Puis il recommande que, sur la base de nombres d'heures de fonctionnement estimés *a priori*, des taux soient déterminés, qui, retranchés à ceux qui seront calculés *ex post*, donneront des valeurs dont on pourra se servir comme « critérium du rendement des ateliers ».

Ce seront des présentations analogues qui se retrouveront chez les auteurs de la période : Buxton Going, Lambert, Fejès, Bertrand-Thompson,... Avec pour ce dernier une mention spéciale, car, conscient que « L'impression générale créée par la méthode du taux horaire des machines et qui subsiste parmi les directeurs de la plupart des usines est que cette méthode est une invention nouvelle des plus mystérieuses et des plus

¹ Si nous avons consacré ces quelques lignes à cette méthode c'est que, contrairement à NIKITIN, thèse déjà citée, p. 3, ou Michel FOUCAULT, qui ne voit que « des amusements sympathiques, mais tardifs, d'historiens en culottes courtes » dans le fait de « fureter pour retrouver, à travers l'histoire, le jeu des anticipations ou des échos », *Archéologie du savoir*, déjà citée, p. 188, nous pensons qu'il est parfois intéressant de signaler la naissance d'un phénomène, avant même sa généralisation.

² Richard VANGERMEERSCH a réalisé une biographie, *Alexander Hamilton Church: A Man of Ideas for All Seasons*, déjà citée, qui présente clairement la contribution de ce Britannique qui effectua aux Etats-Unis sa carrière d'ingénieur-conseil, au cours de laquelle il eut l'opportunité de militer pour une meilleure analyse des frais généraux, notamment avec le taux horaire des machines, les centres de production (*production centers*) et l'idée du taux d'activité qu'il y avait associée. Esprit fécond, pour partie méconnu, l'ouvrage de Vangermeersch lui rend justice en présentant 125 idées sur la comptabilité des coûts que l'on peut attribuer à Church.

³ P. CHARPENTIER. *Organisation industrielle*. Paris : Dunod, 1919, p. 216.

compliquées »¹, il va (là où les autres se faisaient elliptiques) prendre le temps d'expliquer le dispositif en détail : bien définir la notion de « centre de production », revenir sur l'intérêt du « pourcentage de temps perdu » pour indiquer le rendement de l'usine, fournir un tableau que nous reproduisons (figure 7) et dont l'auteur nous dit qu'il « constitue un résumé de l'histoire de chaque machine. Un coup d'œil permet[tant] de voir si le prix des réparations est trop élevé et d'attirer l'attention du directeur sur le point faible. »² On note que l'imprimé met en évidence dans une colonne (pour les heures de marche et pour le taux horaire) ce qui est prévu et dans une autre colonne ce qui est réalisé témoignant d'un souci d'utiliser les chiffres aux fins de gain de productivité, de contrôle de gestion.

La première édition du livre de Calmès remonte à 1922 (il y en eut une seconde en 1927), bien que l'auteur y envisageât de nombreux critères pour répartir les frais généraux, on n'y trouve pas mention du taux horaire, preuve supplémentaire de la nouveauté de l'idée en France. En revanche, la notion de services auxiliaires dont avait usée Charpentier est reprise avec plus de clarté : ils sont définis comme des services « qui ne fabriquent pas de produits destinés à la vente et qui ne participent pas non plus à la production en fabriquant un produit intermédiaire, mais dont la participation se manifeste par les services qu'ils rendent aux autres divisions de l'entreprise »³, et d'ajouter : « la condition absolue pour pouvoir constituer un service auxiliaire, c'est la possibilité d'en constater les frais et la production. Les frais de réclame ne peuvent être groupés en un service auxiliaire, car s'il est bien possible d'établir ces frais, il est impossible d'en constater les résultats. »⁴

Une des principales différences entre la méthode des taux horaires et celle des sections homogènes vient de ce que, dans la première, les charges indirectes par rapport aux machines sont imputées, *in fine*, au prorata de la main-d'œuvre ; alors que la seconde accueille ces charges, indirectes à un centre de production, dans une section auxiliaire qui se déversera ensuite dans les sections dites principales, en cherchant une clé de répartition qui rende compte, de façon aussi réaliste que possible, des prestations que ces sections auxiliaires ont fournies aux sections principales, et sur une base qui ne soit pas automatiquement celle de la main-d'œuvre, comme c'était le cas dans la méthode du taux horaire.

¹ Charles BERTRAND THOMSON. *Méthodes américaines d'établissement des prix de revient*. Paris : Payot, 1924, p. 56.

² *Ibid.* p. 126.

³ Albert CALMÈS. *La comptabilité industrielle*. Paris : Payot, 1922, p. 202.

⁴ *Ibid.* p. 203.

Figure 7 : Historique machine selon Blandin

Atelier n° _____ Description _____ Constructeur _____						Prix _____						
											Date _____	
Année.	Valeur d'inventaire			Intérêt			Amortissement (machine seule).			Intérêt total et amortissement.		
	de la machine.	des accessoires.	Total.	Taux:	Montant		Taux.	Montant.		Année.	Semaine.	
					Année.	Semaine.		Année.	Semaine.			

(1)	(2)	Réparations.			(6)	Heures de marche.		Taux horaire.		Rapport 10 : 0 %
Mois.	Frais d'intérêt et d'amortissement.	(3) Main-d'œuvre.	(4) Matières.	(5) Total.	Total général.	(7) Prévue.	(8) Réelles.	(9) Prévu.	(10) Réel.	

On trouve une telle approche dès 1928... mais pas à la Cegos, chez Blandin ! Dans la liste des systèmes de répartition de frais généraux que ce dernier présente, outre les procédés classiques, il annonce « une méthode qui ne donne plus le prix de revient réel du produit fabriqué, mais qui a pour but de calculer le prix de revient dans les conditions de fonctionnement normal d'une industrie, [qu'il désigne] sous le nom de méthode de répartition forfaitaire. »¹ Sur ce point, il ne fait que suivre le raisonnement de Church dont il eut, selon toute vraisemblance, connaissance. En revanche, il se fait novateur par rapport aux idées de Church en présentant, quelques pages après, dans le même chapitre XIII, une feuille de répartition des frais généraux² (figure 8 et 9), dans laquelle apparaît un « coefficient de correction », permettant une imputation rationnelle des frais fixes (qui sont clairement identifiés), les services auxiliaires — selon les propres mots de Blandin — sont définis dans des termes similaires à ceux qu'employait Calmès. Le problème des prestations réciproques est perçu, une solution est même proposée, sans conviction : « On pourrait conduire le calcul plus exactement en opérant par la méthode des approximations successives, mais étant donné que certaines bases de répartition sont elles-mêmes peu précises, il est tout à fait inutile de compliquer ainsi le calcul. »³

En quoi la méthode diffère-t-elle de ce que l'on convient d'appeler la méthode Cegos ? Le vocabulaire d'abord, pas de section homogène, pas d'unité d'œuvre. Ensuite, l'analyse s'arrête à la production, la distribution est laissée à l'écart. Enfin, la présentation souffre d'être polarisée sur l'heure machine, sans considérer d'autres œuvres. Nous n'insisterons pas sur le fait que les prestations réciproques ne se résolvent pas selon la méthode algébrique, après tout, ce n'était pas le cas non plus dans la méthode originelle de la Cegos !

Nous allons pouvoir nous en assurer en étudiant cette dernière plus en détail dans les lignes qui suivent.

III- 1928-1948 : l'imputation uniforme des charges indirectes

Dès 1928, la plupart des éléments qui constitueront le bâti conceptuel que les Plans comptables proposeront quinze ans plus tard, sont déjà présents. C'est ce que nous enseigne le livre de Blandin. Il faudra néanmoins attendre 1940 pour que les idées, le vocabulaire, se précisent, se répandent, et parvenir ainsi à la méthode qui fut retenue par le Plan Comptable 1942, dont celui de 1947 fut fort proche à cet égard et qui fit autorité, par la suite, dans la littérature.

¹ André BLANDIN. *Le calcul des prix de revient dans l'industrie*, ?, 1928, p. 85-86.

² *Ibid.* p. 118.

³ *Ibid.* p. 119. Chardonnet rapporte à la page 230, ouvrage déjà cité, que « M. René Soulès, directeur des cours de la Société de Comptabilité de France, a été l'un des premiers à signaler que ce prétendu "cercle vicieux" se résolvait par la méthode algébrique » et ajoute en bas de page, que « M. G. Commesnil a consacré à ce sujet un article dans la revue *Le Commerce* de février 1943. »

Figure 8 : Tableau de répartition des frais généraux selon Blandin, 1928

		RÉPARTITION MENSUELLE DES FRAIS GÉNÉRAUX DE FABRICATION																	
		Services d'administ	Chaufferie	Services de force motrice	Service d'entr. élect.	Service d'entr. mécan.	Services d'entr. de trim.	Ateliers	Magasins	Atelier d'outillage	Services de contrôle	Magasins de dist. d'outil.	Services des manutentions	Atelier n° 1	Atelier n° 2	Atelier n° 3	Atelier n° 4	Atelier n° 5	Totaux
		A	B	C	D	E	F	G	H	J	K	L	M	V	W	X	Y	Z	
1	Prix des matières déduites																		
2	Vapeur consommée (kus)																		
3	Force motrice (kwh)																		
4	Frais généraux fixes																		
5	Frais d'entretien des bâtiments																		
6	Frais d'entretien de l'outillage																		
7	Frais d'ent. du matér. et transp.																		
8	Frais d'ent. élect. et éclairage																		
9	Autres frais variables																		
10	Total des frais de chaufferie																		
11	Coût du chauff. gén. à déduire																		
12	Coût du coût de la vapeur et rép.																		
13	Total des frais de force motrice																		
14	Électricité lumière à déduire																		
15	Coût de la force mot. et répar.																		
16	Total des frais D et répartition																		
17	Total des frais E et répartition																		
18	Total des frais F et répartition																		
19	Total des frais G et répartition																		
20	Total des frais H et répartition																		
21	Total des frais J et répartition																		
22	Total des frais K et répartition																		
23	Total des frais L et répartition																		
24	Total des frais M et répartition																		
25	Total des frais des services directs																		
26	Total des frais A et répartition																		
27	Total définitif des frais de fabricat.																		
28	Totaux couv. p. l. taux horaires																		
29	Coefficient de correction																		

FRAIS GÉNÉRAUX DE FABRICATION		Mois de								
		Services d'administration A	Chaufferie B	Force motrice C	Autres services auxiliaires D	Atelier N° 1 V	Atelier N° 2 W	Atelier N° 3 X	Atelier N° 4 Y	Atelier N° 5 Z	Total
1	Vapeur consommée (kgs)									
	Force motrice consom. (kwh)									
3	Frais généraux fixes									
4	Frais généraux variables									
5	Total des frais de chaufferie									
6	Vapeur de chauffage à déduire									
7	Coût de la vap. et répartition									
8	Total des frais de force motrice									
9	Éclairage à déduire									
10	Coût de la force motr. et répart.									
11	Tot. des frais des sect. d'atel.									
12	Totaux des colonnes A et D									
13	Répartition des frais A et D									
14	Tot. défn. par section d'atel.									
15	Tot. couverts par les taux hor									
16	Coefficients de correction									

Figure 9 : Détail du tableau de Blandin

Pour la clarté de l'exposé, nous distinguerons ces deux moments comme étant ceux de la maturation puis de la maturité.

A- La maturation

Le rapport de 1928 du Lt-Colonel Rimailho pose la définition des sections :

[Ce] sont les groupements entre lesquels est partagé tout le personnel d'exécution de l'usine, qu'il exécute du travail direct de fabrication ou du travail de dépenses complémentaires ou d'établissement. Les sections peuvent être techniques ou administratives. Si elles sont techniques, elles sont composées de telle manière que les différentes spécialités professionnelles qui composent la section soient en principe employées dans la même proportion sur tous les travaux exécutés par la section et que les éléments de valeur qui la composent dans chaque spécialité soient employés eux-mêmes dans la même proportion sur tous les travaux.¹

Trois paragraphes plus loin, il ajoute « Nous avons l'obligation d'insister sur l'importance [...] de l'**homogénéité** de la section, car nous ne nous sommes pas toujours fait comprendre au cours de l'enquête. »

Si les sections homogènes apparaissent dans ce texte, il convient de souligner le caractère « abscons » de la définition qui en est fournie (l'adjectif fut employé par Danty-Lafrance, en 1941), et dont tout laisse à penser qu'elle fut perçue comme telle. Qui plus est, les charges directes se retrouvent dans les sections et la représentation des « sections complémentaires » dans le tableau ne permet pas de visualiser comment se fait leur déversement dans les sections de production. Quant au problème des prestations réciproques, il est tout simplement ignoré.

L'exemple fourni par Rimailho, qui vient en soutien de sa présentation, tient davantage de l'illustration de la méthode des taux horaire machine, avec imputation rationnelle, que de la méthode des sections homogènes telle qu'elle figurera dans le Plan Comptable quinze ans plus tard. Un changement notable s'opère dans la version proposée par Tynaire, Président de la section prix de revient à la Cegos, en 1937 (voir figure 10) : les sections apparaissent dans le tableau et ne sont plus assimilables à des centres de production dont il convient de déterminer le taux horaire machine.

Mais les charges directes se retrouvent encore dans les sections. Le problème du déversement des sections complémentaires n'est toujours pas clarifié, et les unités d'œuvre ne figurent pas sur le tableau. Pourtant c'est dans ce texte que l'on voit apparaître la notion « d'unité d'œuvre », qui dérive de la définition corrigée de la section homogène, devenue « un groupe de moyens de production tel que les opérations qu'il effectue aient une commune mesure à laquelle ses dépenses puissent être rapportées. »²

¹ Cegos. *Etablissement du Prix de Revient*. Rapport du Lt-colonel Rimailho. 1928, p. 66.

² Cegos. *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi ? Comment ?* PR 53, 1937, p. 78.

CLASSIFICATION DES DÉPENSES DES ÉTABLISSEMENTS DE PRODUCTION

BUTS DE DÉPENSES		Nomenclatures (1)	SECTIONS HOMOGÈNES				Totaux
			Sections de Production	Sections administratives ou bureaux	Sections complém. de fabr. ou services	Sections approvisionnement	
			Type I	Type II	Type III	Type IV	
Directes de fabrication (applicables directement)							
Imputables	Complémentaires de fabrication						
	de l'établissement						
Totaux							

(1) Sur les lignes de la colonne nomenclature, seront inscrits les buts de dépense figurant au tableau III. Suivant l'importance de l'établissement, on pourra se borner à limiter l'analyse aux chapitres correspondant aux 3 premiers chiffres de la nomenclature.
Les têtes de colonnes, placées sous la rubrique « sections homogènes », correspondent à la nomenclature tableau II. Il y aura donc autant de colonnes, qu'il a été nécessaire de prévoir de sections homogènes.

Figure 10 : Tableau de répartition Cegos, 1937

L'unité d'œuvre étant cette « commune mesure ». Définition très proche de celle qui sera retenue dans les Plans comptables¹.

Danty-Lafrance dira de ces définitions qu'elles ne constituent pas « un modèle de cette limpide clarté que les étrangers veulent bien reconnaître à la langue sinon au génie français. »²

Ce jugement explique peut-être pourquoi on ne trouve pas trace des idées de la Cegos — au cours de leur période de maturation — dans la littérature. Ainsi les ouvrages de Delaporte en 1934, de Mal et Castelain en 1939, de Paris en 1940, qui présentent pourtant toutes les autres méthodes précédemment citées (y compris celle du taux horaire avec correction pour « temps perdu ») ne soufflent mot des sections homogènes.

B- La maturité

Nous avons mis en évidence les différences existant entre la méthode que proposait la Cegos en 1928, et encore en 1937, par rapport au modèle qui allait s'imposer quelques années plus tard dans le Plan Comptable. Essayons de comprendre à présent comment l'évolution se produisit. Selon le témoignage de Charles Brunet c'est en collaboration avec H. Cabanié et P. Froissart « que le “tableau de répartition des œuvres entre les sections”, préconisé par la Cegos, fut perfectionné et, pour ainsi dire, normalisé »³. Dans le même paragraphe Brunet ajoute : « On trouve déjà l'essentiel de la méthode dans un exercice donné en 1914 à HEC. Depuis le procédé fut également décrit par Blandin. »⁴ Que le procédé ait été décrit par Blandin, nous en avons l'assurance, voir *supra*, que la méthode fût déjà contenue dans un exercice antérieur à la Première Guerre, cela n'aurait rien de surprenant, si l'on songe au travail que Delmas présenta dès 1900. Reste à savoir quel degré d'achèvement il avait atteint. Une chose est établie : avant même la publication du Plan 1942, Charles Brunet (à ne pas confondre avec son homonyme André qui

¹ On peut lire à la page 27 du Plan comptable 1947, la définition de la section suivante : « groupement réel ou fictif, constitué à l'intérieur de l'entreprise, dont l'activité concourt directement ou indirectement à l'exécution des opérations qui font l'objet de l'exploitation... Elle dispose, pour l'exercice de son activité, soit de moyens qui lui sont propres, soit de fournitures qui lui sont faites par d'autres sections. Elle est constituée de telle sorte que l'ensemble des charges qui la concernent puisse être ramenée à une commune unité permettant de mesurer et d'affecter à chacun des prix de revient intéressés la part de ces charges qui lui incombe effectivement. »

² Jean DANTY-LAFRANCE. *Le prix de revient*. Paris : Société des Ingénieurs civils de France, 1941, p. 17. Pour un commentaire éclairant sur le concept d'homogénéité, on se reportera à Henri BOUQUIN. “Rimailho revisité”. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 1, vol. 2, septembre 1995, p. 5-33.

³ Charles BRUNET. *Technique de la comptabilité industrielle dite comptabilité analytique d'exploitation*. Paris : Foucher, 1948, p. 9. Vraisemblablement entre 1937 et 1939, puisque l'un des trois concepteurs fut retenu prisonnier en Allemagne pendant la guerre.

⁴ *Ibid.* Lauzel dans le *Plan comptable commenté* (tome I), confirme à son tour, dans une note page 170, que « les sections homogènes [étaient] employées déjà il y a près de trente ans par les professeurs de l'École des Hautes Etudes Commerciales ». Témoignages que l'on ne peut approfondir, aucune archive n'ayant été conservée sur ce sujet à HEC.

participa à la Commission d'élaboration de ce Plan 1942) présentait la méthode des sections selon la présentation qui allait devenir classique (voir figure 11¹).

Il existe une autre voie pour appréhender quand et par qui la méthode des sections parvint à maturité de présentation. Elle nous est fournie par la thèse que Trossen soutint en 1934 à l'Université de Louvain. Il y explique la méthode des centres de frais — dont il dit qu'elle est employée de plus en plus — et en donne une illustration avec un tableau, antérieur à 1929, tiré des Aciéries Réunies de Dusseldorf. Peut-on penser que la méthode ait été déjà connue et utilisée outre-Rhin avant que Blandin n'en parlât ? C'est vraisemblable. Pour mieux connaître comment ce « savoir d'action »² fut théorisé, une recherche en Allemagne serait à entreprendre. Le tableau que nous présentons³ (figure 12), en tout cas, ne laisse aucun doute sur le fait que la technique était maîtrisée avec des centres principaux et auxiliaires. Les concepts d'unité d'œuvre, d'imputation rationnelle, sont par ailleurs lisibles dans le texte de Trossen.

Si les explications fournies dans les Plans Comptables 1942 et 1947 sont le plus souvent claires, de nombreux points restaient à préciser. Pour cela, il faudra attendre les manuels de comptabilité analytique d'exploitation qui seront publiés dans les années qui suivront. Alors les tableaux de répartition illustreront plus clairement le mécanisme, car ceux qui étaient annexés aux Plans restaient en deçà. C'est vrai pour celui de 1942, mais aussi pour celui de 1947, dans lesquels la feuille de répartition proposée ne fait pas apparaître le déversement des sections auxiliaires dans les sections principales, ni la nature des unités d'œuvre, ni leur prix unitaire, et le coefficient pour l'imputation rationnelle n'est pas mentionné davantage (voir figure 13).

La définition des sections, ébauchée dans les années 1920, s'est précisée dans les années 1930. Pourtant ce n'est qu'avec le Plan Comptable 1957 que la notion de responsabilité lui sera clairement associée. De sorte que Bourquin fait figure de précurseur quand, dès 1937, il prescrit de constituer les « services » (i.e. les sections) en fonction de trois critères :

1. que les travaux soient effectués au même endroit,
2. que le service englobe « les machines et le personnel exerçant la même fonction »,
3. que le service soit placé d'après « les sphères de responsabilité des contremaîtres ».⁴

¹ Charles BRUNET. *La comptabilité industrielle dans le Plan Comptable moderne*. Paris : Cie des Chefs de comptabilité, 1942, p. 10-11.

² Nous reprenons ici l'heureuse expression de Bernard COLASSE. La comptabilité : un savoir d'action en quête de théories. in *Savoirs théoriques et savoirs d'action*. J-M BARBIER dir. Paris : PUF, 1996, p. 72-89.

³ Joseph TROSSEN. : *Le calcul des prix de revient industriels*. Université de Louvain, 1934, p. 188-190.

⁴ Maurice BOURQUIN. *Méthodes modernes de répartition des frais généraux dans l'industrie*. Paris : Dunod, 1937, p. 48. Il s'agit d'une définition de la section prise dans l'optique du prix de revient, sinon l'idée de responsabilité de la section se retrouve chez d'autres, à commencer par Rimailho, mais ils se placent davantage dans l'optique d'une organisation du travail.

FEUILLE des FRAIS GENERAUX		Répartition des Frais sur tous les Centres de Frais										Mois..... Année.....		Degré d'Expl..... d'après A.M.P.																																					
N°	FRAIS	Cotes. Cléf d'imputation	Totalx	CENTRES de FRAIS COMMUNS										MATERIEL		FABRICATION										VENTE				SOMMES																					
				CENTRES COMMUNS										CENTRES COMMUNS		CENTRES COMMUNS																																			
														STOCK M ¹		DIVISIONS AUXILIAIRES										DIV. PRINCIPALES																									
Nr	Nr	Fr.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42							
			ADMINISTRATION	COMPTABILITE-CASSE	ADMINISTRATION INT ^{re}	BUREAU SALAIRES	TERRAINS	MATERIEL	CONSTRUCTION	BUREAU-DESSIN	BUREAU-CONSTRUCTION	ETUDE	BUR. ACHAT	ADM. MATERIEL	MAGASIN-ACIER	" FONTE	MAGASIN-PRINCIPAL	ADM. TECHNIQUE	BUR. de TRAVAIL	DEPT. SOCIAL	TRANSPORT	PAB. POUTILLAGE	MODELES	AT. de PEINTURE	APPRENTISSAGE	MECANIQUE	ELECTRIQUE	FONDERIE	FORGE	TOURS	MENUISERIE	SERRURERIE	MONTAGE	ESSAIS	CORRESPONDANCE	DEVIS	PUBLICITE	VENTE	EXPEDITION	SOMMES											
I	FRAIS de MAT ^{els}																																																		
	a. MATERIEL-INDUSTRIEL																																																		
	b. " BUR.																																																		
II	FRAIS de PERS ^{onnel}																																																		
	a. SALAIRES																																																		
	b. APPOINTEMENTS																																																		
	c. FR. PERSON ^{ne} AU ^x																																																		
	d. FR. de VOYAGES																																																		
	e. ASSUR ^{ances} PERSON ^{nel}																																																		
III	ASSURANCES																																																		
IV	IMPOTS																																																		
V	FRAIS POSTAUX																																																		
VI	FR. de PUBLICITE																																																		
VII	FR. de TRANSPORT																																																		
VIII	FR. de BREVET																																																		
IX	FR. d'ENTRETIEN																																																		
X	RISQUES																																																		
XI	AMORTISSEMENTS																																																		
XII	INTERETS																																																		
	SOMMES		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		

Figure 12 : Feuille de répartition en Allemagne selon Trossen, avant 1929

FEUILLE DE RÉPARTITION.

Tableau n° 7.

BASE DE RÉPARTITION.		
DÉSIGNATION DES BASES.	BASES totales.	BASES PAR SECTIONS.
Surfaces.....		
Puissances installées.....		
Salaires.....		

RÉPARTITION ENTRE LES SECTIONS.									
ÉLÉMENTS DE STOKES INDIRECTES ET CHARGES INDIRECTES à répartir.	BASE utilisée.	MOYEN à répartir.	SECTIONS administratives.	SECTIONS de financement.	SECTIONS auxiliaires.	SECTIONS d'approvisionnement.	SECTIONS DE PRODUCTION.	SECTIONS de distribution.	SECTIONS DES ACTIVITÉS non professionnelles.
Matières consommables.....									
—									
Dépenses de personnel.....									
—									
Impôts et taxes.....									
—									
Dépenses pour biens meubles et immeubles.....									
—									
Transports et déplacement.....									
—									
Fournitures ostérieures.....									
—									
Dépenses de gestion générale.....									
—									
Charges financières.....									
—									
Amortissements.....									
—									
Provisions.....									
—									
Fonds de retraites.....									
—									
Total général et totaux par sections.....									

J. H. 910390.

Figure 13 : Feuille de répartition proposée par le Plan Comptable 1947

Des conditions que l'on peut rapprocher du souhait formulé dans le Plan Comptable 1957 qui enjoint à ce que « la section corresponde à une division réelle de l'entreprise » et se voit assigner « un double rôle :

- servir de moyen de traitement comptable pour le calcul des coûts et prix de revient.
- servir de moyen de contrôle de gestion en facilitant la recherche et la mise en cause des responsabilités. »¹

A partir du Plan Comptable 1942 il existe donc, en discours, une méthode susceptible d'être appliquée de façon uniforme aux entreprises pour leur permettre d'imputer leurs charges indirectes. Méthode facultative, qui peut néanmoins se transformer en obligation si l'on s'en tient à la lettre du texte de 1942, dans lequel on lit que les entreprises « doivent pouvoir, à la demande des Comités d'Organisation, et en tout cas à la fin de chaque exercice, calculer leur prix de revient. Ce calcul [étant] effectué au moyen de tableaux statistiques de calcul des prix de revient dont le modèle est reproduit en appendice. »²

Sur un ton moins comminatoire, le Plan 1947 tient néanmoins un discours très directif : « Soucieuse d'obtenir un calcul précis des prix de revient, la Commission ne pouvait que rejeter les méthodes empiriques dont le principe revient, en définitive, à ventiler au moyen de forfaits ou de coefficients dont le choix manque nécessairement de rigueur, les charges qu'il est impossible, en raison de leur nature, d'imputer directement au produit ou au service dont l'entreprise se propose de calculer le coût de production. »³ Ce qui l'amène à ne retenir que deux méthodes : « celle préconisée depuis plusieurs années par la Cegos », et la méthode des prix standard, dont nous aurons à reparler lors du prochain chapitre.

A partir de là, on peut considérer la doctrine sur l'uniformisation du calcul du prix de revient à son apogée. Les textes qui suivront, y compris le Plan 1957, reprendront le schéma « Cegos » avec une variante et une exception :

- La variante ce sont des auteurs comme Parenteau, Chardonnet, Rapin et Poly, qui conserveront, en parallèle avec la méthode Cegos, une présentation des procédés classiques, estimant que « le choix de la méthode dépend des dimensions de l'entreprise et des moyens dont elle dispose. Une grande entreprise, à structure complexe, généralement dotée d'un équipement mécanographique, peut établir des sections homogènes ou des centres de frais multiples pour une précision et un contrôle rigoureux des frais »⁴ ; pour d'autres (Martin, Brunet, Scherrer, Court et Reverdy), s'il leur arrivera de mentionner ces méthodes au passage, ce sera pour les qualifier « d'empiristes », « de vieilles ».

¹ *Plan comptable Général*. Paris : Imprimerie Nationale, 1957, p. 169.

² *Plan comptable Général*. Bordeaux : Delmas, 1943, p. 116.

³ *Plan comptable Général*. Paris : Imprimerie Nationale, 1947, p. 26.

⁴ A. RAPIN, J. POLY. *Comptabilité analytique d'exploitation*. Paris : Dunod, 1956, p. 48.

- L'exception concerne Mabit qui s'interroge sur l'intérêt de l'imputation rationnelle :

en quoi constitue un progrès la méthode qui consiste à décider d'abord que toutes les dépenses doivent entrer dans le prix de revient puis à déclarer que :

« Lorsque l'activité d'une entreprise est réduite par rapport à son activité normale, il est rationnel de ne pas comprendre dans les prix de revient la totalité des dépenses et charges permanentes qui sont indépendantes de cette activité » (cf. Plan Comptable 1942, Delmas, p. 161)

N'est-ce pas reconnaître par là même, la règle de bon sens enseignée par les auteurs comptables et que les praticiens suivent déjà, à savoir que les dépenses fixes ne doivent pas entrer dans le prix de revient ? [...] Le seul progrès qui ait été réalisé est d'avoir approfondi l'analyse des prix de revient, négligé par les comptables.¹

Ces lignes furent écrites en 1946, le nouveau Plan n'était pas encore connu, quant à celui de 1942, l'auteur formulait des vœux pour qu'il soit « rejeté dans son ensemble et remplacé par un plan constructif, d'inspiration vraiment française. »²

CONCLUSION

Alors que les fonctions d'aide à la décision, au contrôle et à la mesure des performances primaient pour les auteurs écrivant jusque dans les années vingt, on a vu apparaître dans la littérature des années trente une fonction de régulation de la concurrence, et plus généralement de l'échange économique, qui connut un apogée au début des années quarante, perdura après la Libération et encore dans les années cinquante.

Cette fonction « technocratique » du prix de revient est à rapprocher du « prix politique », auquel un économiste, G. Hoog, assignait les objectifs suivants :

Assurer un profit raisonnable à la majorité des entreprises,...

Ne pas éliminer systématiquement les petites entreprises dont le prix de revient est généralement plus élevé que celui des entreprises concentrées.

Éliminer les seules entreprises trop mal placées ou trop mal outillées pour pouvoir vendre au prix politique en conservant un bénéfice suffisant.

Encourager, par un profit plus important les entreprises les mieux organisées et les plus habiles.

Ne pas écraser le consommateur pour lequel, en définitive est faite la production...

Enfin, tendre au maximum vers la stabilité.³

¹ Jean MABIT. *Monographie comptable sur la comptabilité des prix de revient*. L'organisation des sociétés, Etampes : SRIP/ Dormann, 1946, p. 78.

² *Ibid.* p. 102. On doit noter que dans le Plan 1947, les conditions d'utilisation de l'imputation rationnelle sont strictement précisées : celle-ci devant se faire en extra-comptable sauf si l'entreprise est « en mesure - est-il précisé en page 158 - de dresser la liste exacte des charges fixes et de prescrire des modalités correctes et non équivoques de détermination de l'activité normale ».

³ G. HOOG. *Economie privée*. Edité hors commerce, 1943, p. 184. L'expression « prix politique » est utilisée par Hoog, page 184, il nous dit l'avoir emprunté à l'économiste Pantaleoni. Il n'est pas indifférent de noter que, tout comme Charles Gide dans le *Juste prix*, on trouve sous sa plume la citation de Platon que nous avons placée en épigraphe : « Il faut que les gardiens des lois, après s'être assemblés avec des personnes compétentes, examinent quelle est la recette et quelle est la dépense d'où résulte pour le marchand un profit raisonnable et que soit fixé par écrit ce que le marchand pourra exiger à raison de ce qu'il a déboursé. » (dans les deux cas la référence qu'ils fournissent est erronée), et Hoog d'ajouter : « Nous écrirons aujourd'hui qu'il faut tenir compte du prix de revient, le majorer d'un "profit raisonnable" »

Des idées, somme toute, guère éloignées de celles développées par « l'avant-garde » du patronat, Coutrot et Detœuf faisant figure de proue, et qu'il convient de replacer dans un programme plus général, empreint de corporatisme — terme à manier avec prudence tant il est vrai que « la doctrine était loin d'être cohérente dans le patronat français de la fin des années trente »¹.

Nous avons mis en évidence les effets du prix de revient uniforme sur la littérature dans diverses questions : celles ayant trait à l'amortissement, à la rémunération des capitaux propres, aux étapes du prix de revient. Nous avons pu observer l'incidence de la normalisation sur le vocabulaire et l'importance prise, dans la littérature, par la méthode des sections homogènes. Il conviendrait d'en mesurer les effets sur les pratiques. Nous nous y efforcerons lorsque nous étudierons des cas d'entreprises. Mais, d'ores et déjà, le propos de Coutrot que nous rapportons ci-après nous laisse penser qu'en 1940 un long chemin restait à parcourir pour que les industriels calculent leur prix de revient selon une méthode uniforme :

Depuis le développement de l'industrie et du commerce, le public croit que les chefs d'entreprise connaissent quasi divinement les multiples flux de valeur à travers leurs ateliers et services... Or pour les neuf dixièmes d'entre eux, il n'en est rien ; l'immensité des patrons se borne à vendre au même prix que le voisin... Dans les cas les plus favorables, les prix de revient évalués avant fabrication ne sont presque jamais intégrés ensuite à la comptabilité générale, qui seule peut fournir le contrôle indispensable.²

Le premier chapitre nous a permis de montrer que, depuis le XIX^{ème}, il existait en France une littérature riche sur le prix de revient comptable. Nous venons de voir que dans les années trente une réflexion sur le prix de revient uniforme s'était développée, notamment sous l'initiative d'ingénieurs issus de Polytechnique. Où se situait-on en matière de coûts standard, de direct costing, ces techniques que nous avons baptisées « prix de revient de management » ? C'est ce qu'il nous faut voir à présent, en gardant à l'esprit les efforts déployés par des ingénieurs d'élite pour concevoir et promouvoir le prix de revient uniforme. A se demander si ces efforts ne le furent pas au détriment d'autres idées, d'autres concepts, de nature plus propre à aider les entreprises ?

pour l'entrepreneur, de telle sorte que, suivant l'expression de Platon, "le trafic tourne au profit des citoyens" ».

¹ Richard VINEN. *The politics of French business 1936-1945*. Cambridge University Press, 1991, p. 59. L'expression « avant-garde » est utilisée par Vinen pour qualifier les idées planistes, « technocratiques » qui se retrouvent notamment dans la Charte du travail édictée par Vichy (cf. R. VINEN, déjà cité, p. 62-67 et 111-112). Le terme avant-garde ne doit pas cependant abuser, son idéologie pourrait fort bien être qualifiée de conservatrice, voire réactionnaire. On fera également attention à ne pas la confondre avec La pléiade, ces « jeunes turcs » du patronat dont parle Kolboom, partisans de l'affirmation de l'autorité patronale après des accords Matignon qu'ils percevaient comme une capitulation.

² Jean COUTROT. "Fondements et mesure de la valeur". *Economie française*, n° 4, 1er mars 1940, p. 74-80. On trouve des propos semblables chez Detœuf et Chezleprêtre.

Titre II

Le prix de revient de management : 1950-1960

Chapitre premier

Le prix de revient standard

Mission productivité

Le sens de la causalité dont use l'historien reste souvent naïf, précritique, oscillant entre le déterminisme et la probabilité : l'histoire est condamnée à user, concurremment, de plusieurs schèmes d'explication, sans les avoir réfléchis ni, peut-être, distingués : des conditions qui ne sont pas déterminations, des motivations qui ne sont pas des causations, des causations qui ne sont que des champs d'influence, des facilitations, etc.

P. Ricœur. *Histoire et vérité*. Seuil : Paris, 1978, p. 29.

Selon Hoskin et Macve, deux chercheurs britanniques, le management par les coûts, par les chiffres, devrait moins à la rationalité économique qu'à l'éducation reçue par les managers qui conçurent ces méthodes au siècle dernier¹. Le type d'éducation auquel ils se réfèrent fut celui dispensé, à partir de 1820, à l'académie militaire américaine de *West Point* qui imagina un mécanisme d'examens, de notation, de classement, transposé de celui qui venait d'être mis en place à l'Ecole Polytechnique.

En suivant la thèse de Hoskin et Macve, la France aurait dû développer, sinon la première du moins simultanément aux Etats-Unis, des méthodes de management par les chiffres et notamment les coûts standard. Nous allons voir qu'il n'en fut rien pour ces derniers, du moins dans la littérature. Quelle peut en être l'explication ? Pour y répondre nous rechercherons les différents facteurs, autres que la *West Point Connection*, qui participèrent à l'émergence des coûts standard aux Etats-Unis. Ce sera notre première

¹ Keith HOSKIN, Richard H. MACVE. "The Genesis of Accountability: the West Point Connection". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 13, 1988, n° 1, p. 37-73. Lire également des mêmes auteurs, "Accounting and the Examination: A Genealogy of Disciplinary Power". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 11, n° 2, 1986, p. 105-136.

partie. Dans la seconde partie nous tâcherons d'établir selon quelle chronologie les coûts standard se diffusèrent dans la littérature en France et quelles furent les réactions des auteurs à leur égard. Nous verrons l'importance que les missions de productivité jouèrent pour leur diffusion. La conclusion nous permettra de préciser notre propre thèse sur l'histoire du calcul du prix de revient en France.

§1- L'émergence des coûts standard aux Etats-Unis : 1880-1930. Pourquoi? Par qui ? Quel enseignement pour la France ?

Ce travail va nous fournir l'occasion d'évoquer la controverse qui s'est développée, depuis les années 1980, sur les questions d'historiographie comptable. Elle oppose les méthodes dites « classiques » aux méthodes « critiques »¹.

Les partisans de la première approche tentent de comprendre d'une part, l'évolution des outils comptables à partir de celle de l'environnement économique et d'autre part, ils s'interrogent sur les effets que l'évolution des outils comptables peut, à son tour, avoir sur le développement économique.

Pour les tenants de la seconde méthode, les outils comptables doivent être appréhendés dans le cadre de l'organisation de la société, comme éléments d'une structure possédant une logique propre qui s'articule sur les discours politiques, juridiques, eugéniques. Ils s'inscrivent, en cela, dans une voie que le philosophe et historien Michel Foucault avait ouverte dans ses réflexions sur la folie, la prison, les sciences humaines,...

Les coûts standard ont constitué pour ces derniers un terrain propice pour exercer leur analyse. Ils furent suivis peu après par d'autres historiens, ni classiques, ni foucauldien, pour lesquels les rapports de production portent en eux les signes rendant lisibles le procès de l'histoire. On aura reconnu l'influence de l'analyse marxiste.

Dans notre étude sur l'émergence des coûts standard aux Etats-Unis — de 1880 à 1930 —, c'est une démarche syncrétique que nous adopterons, en nous rappelant que « toutes les méthodologies ont leurs limites, et la seule "règle" qui survit, c'est : "Tout est bon" »², le fameux « *Anything goes* » de Feyerabend.

Nous chercherons dans un premier temps à comprendre les facteurs économiques, sociaux, idéologiques qui ont pu jouer pour rendre la situation favorable à l'émergence

¹ Sur cette question, on se reportera utilement à Yannick LEMARCHAND. "Histoire de la comptabilité, éléments d'historiographie comparée." Actes du XIVème congrès de l'AFC : Paris, 1994, p. 35-51. Signalons également le chapitre de Anne LOFT, "The History of Management Accounting: Relevance Found" et celui de Robin ROSLENDER "Critical Management Accounting", dans *Issues in Management Accounting* n° 2. London, 1995, Prentice Hall Ed. D. Ashton, R. Capens, T. Hopper, respectivement p. 21-44 et 65-86.

² Paul FEYERABEND. *Contre la méthode. Esquisse d'une théorie anarchiste de la connaissance*. Seuil : Paris, 1979. Tiré de A. F. CHALMERS. *Qu'est-ce que la science ? La découverte* : Paris, 1987, p. 216.

des coûts standard aux Etats-Unis. Nous serons donc tour à tour classique, marxien, foucauldien. Enfin, le simple bon sens commande de s'interroger pour savoir dans quelle mesure la méthode du management scientifique — adjacente à la comptabilité — a pu influencer les systèmes de calcul de coûts utilisés.

Dans un second temps, nous chercherons à savoir « par qui » ces idées furent exprimées, quelle fut la contribution de chacun.

L'objectif que nous poursuivons en multipliant les perspectives, n'est pas de tenter quelque réconciliation, encore moins de songer à faire une présentation objective de l'émergence des coûts standard. Cherchant seulement à mieux comprendre, si nous devons nous justifier d'une méthode, c'est vers Pascal que nous nous tournerions : « je prends mon bien où je le peux ».

1- L'émergence des coûts standard : Pourquoi ?

A- Les facteurs économiques

1- La Deuxième Révolution industrielle.

La Deuxième Révolution industrielle, que l'on peut faire démarrer vers 1880, est d'abord celle de l'acier, de la métallurgie qui prend la place du textile en tête de la production industrielle. C'est aussi celle des nouvelles sources d'énergie : l'électricité et le pétrole.¹

L'exemple des Etats-Unis s'impose comme lieu où cette révolution s'incarna avec le plus de force, permettant à cette jeune nation d'accéder en moins d'un demi-siècle, à partir des années 1880, au rang de première puissance économique mondiale, ravissant à l'Angleterre le rôle de leader qui fut le sien pendant la première révolution industrielle. Les quelques chiffres que nous reproduisons ci-contre suffisent pour s'en persuader.

¹ C. AMBROSI, R. BALESTE, M. TACEL. *Histoire et géographie des grandes puissances*. Créteil : Paris, 1969, p. 177. Comme les auteurs le notent, 1880 correspond au développement de la production d'acier, en matière de sources d'énergie, « ce sera seulement 1919 ou 1925, car, en 1913, le charbon représente encore 90 % de l'énergie industrielle des pays développés. »

PRODUCTION D'ACIER¹

	ETATS-UNIS	ROYAUME-UNI	FRANCE
1870	1,2 (4)	3,7 (1)	0,3 (4)
1890	4,3 (2)	5,3 (1)	1,4 (4)
1913	31,8 (1)	9 (3)	3,5 (4)

PRODUCTION DE CHARBON

	ETATS-UNIS	ROYAUME-UNI	FRANCE
1870	33 (3)	107 (1)	13 (4)
1890	143 (2)	184 (1)	26 (4)
1913	517 (1)	292 (2)	40 (4)

PRODUCTION DE PETROLE

	ETATS-UNIS	MONDE
1870	0,4	0,7
1890	6,11	10,3
1913	33,12	51,55

2- L'entreprise industrielle moderne.

Cette croissance, rendue possible par les multiples progrès techniques, s'identifie avec l'émergence de ce que Chandler nomme l'entreprise industrielle moderne. Dans *La Main visible des managers* il nous montre comment naquirent « les premières “grandes entreprises” de l'industrie américaine, [...] presque inexistantes à la fin des années 1870, [et qui] en vinrent à dominer de nombreux secteurs économiques vitaux en moins de trois décennies »², après qu'ait été édifiée l'infrastructure de base (chemins de fer, navigation à vapeur, télégraphe) au cours de la période 1850-1880.

a) La méthode de fabrication en continu

¹ Les chiffres entre parenthèse indiquent le rang, les quantités sont exprimées en millions de tonnes. Sources : S.B. CLOUGH. *Histoire économique des Etats-Unis*. PUF : Paris, 1953, p. 28 et suivantes.

² A. D. CHANDLER. *La main visible des managers*. Economica : Paris, 1988, p. 317.

C'est notamment l'apparition de méthodes de fabrication en continu qui va donner l'opportunité, à ceux qui surent la saisir, de bâtir des entreprises industrielles d'une envergure sans précédents. Comme nous l'explique Chandler, « l'histoire de James Buchanan Duke illustre bien cette évolution générale »¹ : simple fabricant de tabac à fumer en 1881, il décide alors de produire des cigarettes, il achète deux machines de fabrication automatique et continue que Bonsack² vient de mettre au point, s'en assure l'exclusivité ; il devient dès 1889 le premier producteur américain avec 834 millions de cigarettes fabriquées cette année là.

American Tobacco, Heinz, Procter & Gamble, Eastman Kodak, pour n'en citer que quelques uns, sont issus de ce même mouvement qui, après adoption de machines nouvelles à process continu, maria l'intégration de la production et de la distribution de masse pour générer les géants que nous connaissons.

Ce même type d'intégration entre une production et une distribution de masse, se retrouve au même moment « dans la production de machines exigeant des services commerciaux spécialisés »³, on songe au pionnier Singer, mais ce fut le cas, entre autres, pour les machines à écrire Remington, les fabricants d'équipement pour la production, la transmission et l'utilisation d'électricité, le plus célèbre étant General Electric.

b) Les fusions.

Autre modalité juridique d'intégration, celle par fusion. Amorcée au début des années 1870, elle connut six succès majeurs au cours des années 1880, celui de la Standard Oil Company⁴ n'étant pas le moins connu, puis le phénomène se prolongea de 1890 à 1903 sur un rythme soutenu, avec, à son apogée, en 1899, un chiffre de 105 fusions (il y en avait eu 109 en tout depuis 1890) causant, du fait de ces regroupements, la disparition de 1 207 firmes, toujours pour l'année 1899. En 1903, le chiffre tombait à 79, et Chandler de conclure « qu'en 1903 le mouvement des fusions avait pris fin »⁵.

A cet égard, une statistique nous paraît éloquent : en 1919, les cent premières entreprises américaines représentaient plus de 20 % de la production industrielle du pays⁶ ; la plupart de ces entreprises géantes se retrouvant dans six secteurs :

¹ *Ibid.*, p. 323.

² La machine que James Bonsack breveta, en 1881, allait permettre de produire 120 000 cigarettes en une journée de dix heures soit quarante fois la production antérieure de l'ouvrier le plus habile. Voir A. CHANDLER, déjà cité, p. 280.

³ A. D. CHANDLER. *La main visible des managers*. Economica : Paris, 1988, p. 336-344.

⁴ On notera que tant American Tobacco que la Standard Oil Company furent dissous en 1911, en application du Sherman Act, avec les effets que l'on connaît... Le Clayton Act de 1914, n'eut guère plus de réussite, ce qui autorise H. U. FAULKNER à parler « d'échec de la législation antitrust », dans son *Histoire Economique des Etats-Unis d'Amérique*, p. 439.

⁵ A. D. CHANDLER. *La main visible des managers*. Economica : Paris, 1988, p. 370.

⁶ A. D. CHANDLER. *La main visible des managers*. Economica : Paris, 1988, p. 622

l'alimentation, les métaux primaires, le pétrole, le matériel de transport, la fabrication de machines, les produits chimiques¹.

c) La chaîne d'assemblage

La chaîne d'assemblage mobile introduite en 1913 chez Ford contribua à faire passer le temps de fabrication de la fameuse « T », créée en 1908, de plus de douze heures à une heure trente au printemps 1914, époque à laquelle la seule usine de Highland Park produisait 1 000 voitures par jour².

Ce simple survol du développement économique américain entre 1880 et le début de la Première Guerre mondiale, traduit l'essor d'un nouveau type d'entreprise marqué par le gigantisme de la taille, produisant en masse, en série, des produits hautement standardisés, assemblés à la chaîne, dont Charlot dans *Les Temps modernes* nous donne une autre perspective.

Avant de tenter de comprendre l'évolution des conditions de travail sur la période — particulièrement dans les rapports d'autorité employeur / employé —, nous noterons l'enseignement que Chandler en retire. A côté de l'entreprise gérée par un propriétaire en prise directe avec le marché, il voit se constituer, dans la seconde moitié du XIX^{ème}, une entreprise dans laquelle le marché, comme moyen de régulation, est suppléé par des cadres salariés, organisés dans des structures d'un type nouveau, utilisant un système d'information par les coûts.

B- Les facteurs sociaux

Avec la Première Révolution industrielle le modèle de la fabrique réunissant sous un même toit les ouvriers s'était largement développé — l'industrie textile anglaise du XIX^{ème} faisant à cet égard figure d'emblème —, remplaçant la relation donneur d'ordre façonnier dont l'Italie du nord avait offert l'exemple dès le XIV^{ème} siècle.

Pour la Deuxième Révolution industrielle, nous l'avons vu, c'est vers les industries américaines — mécaniques notamment — qu'il nous faut tourner nos regards ; celles-ci fonctionnèrent dans un premier temps, dans une relation employeur / salarié, médiatisée par un « chef d'équipe », sorte de petit patron avec lequel le propriétaire passait contrat.

1- Le chef d'équipe

¹ *Ibid.*, p. 385.

² *Ibid.*, p. 314. On notera que ce niveau de production excède la fabrication journalière totale des usines françaises, et ce jusqu'après la Seconde Guerre mondiale. En 1955, Renault ne sortait encore que 550 voitures par jour !

Le cadre de ce contrat fixait par avance la quantité à fournir et le montant auquel serait réglée cette quantité. A cette période, il faut considérer que l'employeur maîtrisait mal le processus de production, le savoir-faire était détenu par une main-d'œuvre qualifiée, dont le tour de main se transmettait par tradition, au cours de longues et très confidentielles phases d'apprentissage.

Le pouvoir du « chef d'équipe » dépassait largement celui d'un contremaître salarié, puisqu'au-delà du contrôle qu'il exerçait sur les ouvriers, il avait charge de distribuer le travail, c'est lui qui payait son équipe se dédommageant par la somme forfaitaire sur laquelle il avait initialement contracté.

Une telle formule, en plus de transférer sur le « chef d'équipe » une part du risque pécuniaire, déchargeait le propriétaire de tout suivi administratif, le libérait de la charge d'embauche d'un personnel, qui, dans le contexte américain du siècle dernier, était rendue difficile par la pénurie de main-d'œuvre (rappelons que les Etats-Unis comptaient seulement trente huit millions d'habitants en 1870, chiffre proche du nombre d'immigrants qui allaient s'y installer avant que ne débute la Première Guerre mondiale).

2- Le contremaître

Singer fut parmi les premiers, à partir des années 1870, à rétribuer directement son personnel au lieu de s'en remettre à un « chef d'équipe » ; pourquoi ce renoncement à une telle facilité ? « Désir de contrôle accru sur un processus industriel devenu simultanément plus complexe et plus spécialisé »¹ ? Sans doute, mais plus sûrement étape nécessaire pour surmonter une phase de récession économique, accompagnée d'une concurrence accrue du fait, notamment, des facilités de transport, à tarifs abordables, rendues possibles avec l'achèvement du réseau national de chemins de fer et de voies navigables.

Or, malgré l'absence de données statistiques, plusieurs témoignages viennent confirmer que le train de vie de ce que nous avons convenu d'appeler les « chef d'équipe », était perçu par les propriétaires comme excessif, tout comme les salaires versés aux ouvriers qualifiés ; de là le souci de s'approprier cette « hémorragie de bénéfices »².

¹ C'est l'hypothèse que, selon Hopper et Armstrong, Kaplan et Johnson retiendraient (voir "Cost Accounting...", page 417.), au détriment de celle qui verrait une causation dans la répartition des bénéfices issus des innovations techniques. Pourtant dans *Relevance Lost*, p. 49, Kaplan et Johnson, pour expliquer le démantèlement du système antérieur, qu'ils appellent *contracting system*, font explicitement référence à un souci des propriétaires de récupérer les gains de productivité à leur profit, et non à celui de leurs salariés.

² Trevor HOPPER, Peter ARMSTRONG. "Cost accounting, controlling labour and the rises of conglomerates". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n° 5-6, 1991, p. 416.

Pour ce faire, une première réponse fut trouvée par le recours à une maîtrise salariée. Si l'on s'en tient à la période 1900-1920, le nombre de contremaîtres employés dans l'industrie crût de 300 %, quand le total des effectifs n'augmentait que de 96 %.

Mais réponse partielle, puisqu'elle n'entamait pas l'autonomie de l'ouvrier hautement spécialisé, et qu'elle conduisait à s'en remettre à la sagacité, la fermeté, d'un contremaître pour s'opposer au freinage des ouvriers. Contremaître dont on ignorait comment, en dernier ressort, le contrôler à son tour, et dont, par ailleurs, le pouvoir arbitraire était fort mal ressenti par les ouvriers, ce qui donnait lieu à de fréquents conflits.

3- Les experts en efficience

C'est dans ce climat de défiance, de tensions, qu'il faut replacer les initiatives des membres de l'*American Society of Mechanical Engineers* (ASME), à partir des années 1880, et de l'accueil qu'elles reçurent dans les milieux industriels dirigeants. Le vaste mouvement de rationalisation qui allait irriguer les entreprises permettait de rendre visibles les savoir-faire jusque-là jalousement préservés par le professionnel ; de les analyser, les décomposer en mouvements élémentaires qui pourraient ensuite être confiés à un ou plusieurs exécutants. Non seulement on saurait quelle tâche l'ouvrier doit accomplir, selon quel rythme, mais aussi qui serait à même de l'effectuer. La valorisation monétaire de ces informations, leur comptabilisation, viendraient parachever le dispositif.

Trois objectifs pouvaient ainsi être atteints :

- ôter de sa souveraineté au contremaître dans ses décisions d'embauche et de renvoi, de cadence, ...¹

- réduire les « pores du travail », selon l'expression marxienne, ou la « flânerie », selon l'expression taylorienne, pour gagner en productivité.

- briser le monopole de la compétence dont s'affichait les ouvriers les plus qualifiés, en finir avec leurs exigences.

Telle rupture, pour être mieux comprise, doit être restituée dans les idées qui traversaient la période, la *Weltanschauung* comme les Allemands se plaisent à dire. Essayons de nous en faire l'écho.

C- Les facteurs idéologiques

Faire référence aux « notions de “mentalité” ou d'« esprit » qui permettent d'établir entre les phénomènes simultanés ou successifs d'une époque donnée une communauté de

¹ « Peut-on aller jusqu'à dire que la position des contremaîtres est diminuée par le taylorisme ? » Pour la France, en tout cas, l'historien se montre prudent et répond : « Le changement n'est nullement linéaire ». Patrick FRIDENSON. Un tournant taylorien de la société française (1904-1918). *Annales ESC*, septembre-octobre 1987, n° 5, p. 1041.

sens, des liens symboliques, un jeu de ressemblance et de miroir »¹, telle sera notre ambition dans les lignes qui suivent.

Pour ce faire, nous observerons, sur les trois premières décennies de ce siècle, comment les idées de rationalité, d'efficacité, imprégnaient le discours politique, soutenu par une doctrine philosophique, se traduisant par toute une série de pratiques sociales.

Nous utiliserons abondamment la réflexion de Miller et O'Leary sur l'émergence des coûts standard et des budgets, en Grande-Bretagne et aux Etats-Unis, qu'ils situent dans un réseau visant à construire un individu identifié par rapport à un comportement normé.² On notera que leur démarche se réclame des travaux conduits par Foucault pour mettre à jour « l'ensemble des relations qu'on peut découvrir, pour une époque donnée, entre les sciences [les savoirs] quand on les analyse au niveau des régularités discursives »³.

1- Le thème de l'efficacité dans les discours

Miller et O'Leary repèrent ce souci d'efficacité tant dans des ouvrages d'auteurs britanniques — A. White, en 1901, avec *Efficiency and Empire* — que sous la plume de nombreux journalistes. Les deux auteurs voient le thème de l'efficacité repris sur le plan politique ; l'idée étant de confier le gouvernement à un corps d'experts prenant des décisions rationnelles pour le bien public. Des spécialistes construisant des politiques d'éducation, fixant les programmes d'exploitation des ressources matérielles — tout comme des ingénieurs décident du plan d'un pont, puis des matériaux à utiliser — bref, l'image de technocrates, disposant d'outils fiables, neutres, capables de prendre *la bonne solution*.

Les concepts utilisés par les sociologues tant Anglais — comme Sidney Webb —, qu'Américains — tel Lester Ward — donnent l'image d'une société dans laquelle l'intérêt individuel s'articule rationnellement dans les objectifs collectifs. Une société dans laquelle les réformes entreprises visent une meilleure efficacité des ses membres, et l'élimination de tout gaspillage. Des idées dont on peut trouver les soubassements dans la doctrine du Pragmatisme de l'américain W. James — on se rappellera l'étroite filiation de ce dernier avec la philosophie utilitariste de J.S Mill et du concepteur du panopticon J. Bentham⁴ —, philosophie qui vint opportunément remplacer dans l'esprit de

¹ Michel FOUCAULT. *L'archéologie du savoir*. Gallimard : Paris, 1969, p. 32.

² Peter MILLER, Ted O'LEARY. "Accounting and the Construction of the Governable Person". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 3, 1987, p. 235-265.

³ Michel FOUCAULT. *L'archéologie du savoir*. Gallimard : Paris, 1969, p. 250.

⁴ On notera que Jeremy Bentham, dès la fin XVIIIème, s'est penché sur la comptabilité dans le cadre de son travail philosophique. On peut même clairement voir dans ses propos et ceux de son frère, Samuel, ingénieur de métier, une intention, une réflexion sur des coûts standard avant la lettre (cf. S.

l'intelligentsia celle du Britannique Herbert Spencer, empreinte de soumission à une évolution dans le champ social — comparable à celle que Darwin venait d'énoncer pour les espèces — sur laquelle l'action humaine n'avait pas prise¹.

Enfin il faut noter que les ingénieurs participèrent également à la diffusion de ce « catéchisme ». Il n'est pas rare de rencontrer dans les revues techniques de l'époque des textes signés Emerson, Gantt, etc., qui sont des réflexions sur des thèmes politiques, moraux, et dans lesquels l'efficacité est la vertu cardinale.

2- La traduction dans les pratiques

Elle est déjà visible dans l'apparition aux Etats-Unis d'une commission sur les questions d'efficacité (*Bureau of efficiency*), d'abord au niveau fédéral, puis rapidement à l'échelon des Etats. En 1911 la première apparaissait dans le Wisconsin, en 1917 on ne comptait pas moins de seize états qui s'étaient dotés de ce type d'institution².

Le mouvement eugénique qui s'est manifesté lors des trois premières décades de ce siècle, illustre cette tendance — faut-il dire obsession ? — à vouloir introduire de l'efficacité dans tout ce qui est humain, ou plutôt écarter tout ce qui sera suspect d'inefficacité dans l'humain, et qui fera se développer une panoplie d'instruments sociaux mettant l'individu hors norme dans leur collimateur. Ce sera, dans l'Indiana et le Michigan, une législation autorisant, à partir de 1907, la stérilisation des criminels, des attardés mentaux, ... lois qui seront rapidement reprises par de nombreux autres états américains. Ce seront également les mesures dites d'« hygiène mentale »³.

Le recours aux tests d'intelligence par les services d'immigration américains, amorcé peu avant la Première Guerre mondiale — rappelons que les premiers tests furent développés en France par Alfred Binet en 1905 — participe de ce même état d'esprit : rendre visible par des moyens objectifs, les compétences, aptitudes, déviations des individus. Techniques dont les entreprises allaient s'inspirer pour recruter, récompenser, promouvoir, sanctionner, exclure leur personnel⁴.

3- Les coûts standard : vecteur d'efficacité dans l'entreprise

Lors du sixième congrès annuel de la NACA, en 1925, une communication de Harrison sur les coûts standard donna lieu à un débat dont le procès-verbal fournit une illustration qui nous paraît éloquente pour notre propos. C.E. Cope, exprime son

GALLHOFER et J. HASLAM. "Accounting and the Benthamites — or accounting's potentialities". *Accounting Business and Financial History*, vol. 4, n° 3, 1994, p. 433-437).

¹ Peter MILLER, Ted O'LEARY, déjà cité, p. 247-248.

² *Ibid.*, p. 245.

³ *Ibid.*, p. 248.

⁴ *Ibid.*, p. 249-250.

opposition aux coûts standard par l'incapacité, selon l'expérience qu'il tire de son entreprise, à définir une norme ; et de dire « qu'il aimerait bien voir un ingénieur lui expliquer combien de moules un “*negro*” peut remplir en une heure de temps. Un jour il en remplira 25 et le lendemain, pour peu qu'il ait fait la fête au cours de la nuit, il n'en fera plus que 10. »¹

Ce à quoi Stevenson, partisan des coûts standard, lui répond qu'il persiste à penser qu'il n'y a pas d'obstacle, en l'espèce, « à établir la durée nécessaire pour effectuer la tâche, la traduire en un rendement à la pièce, et de deux choses l'une, ou bien l'ouvrier peut l'atteindre ou bien il est renvoyé »².

Cette passe d'armes fait bien ressortir comment, sous couvert d'objectivité, d'impersonnalité — la connotation raciste disparaît du discours de Stevenson —, la technique des coûts standard contribue à la mise à l'index de celui qui s'écarte de la norme et, finalement, à son exclusion ; alors que, privée de cette technique, l'entreprise était sans doute conduite à davantage de tolérance.

Le dialogue met également en évidence l'étroite corrélation qui unit coût standard et management scientifique ; c'est sur cette méthode que nous allons à présent porter notre regard.

D- L'influence du management scientifique

1- Définition

En adaptant certains termes utilisés par Epstein, le management scientifique peut se définir comme « une méthode visant à accroître l'efficacité du travailleur grâce à des standards qui précisent : les compétences et aptitudes nécessaires de l'opérateur, les caractéristiques de l'outillage dont il doit disposer et la procédure selon laquelle il va accomplir les tâches qui lui sont confiées. La détermination de ces standards passant par une étude rationnelle — notamment celle des temps élémentaires — qui décompose chaque opération, en sorte qu'il soit possible de lui associer un standard exprimé en durée et en valeur. Le management scientifique c'est également un système qui cherche à standardiser les opérations industrielles au maximum. »³

Pour permettre à son lecteur d'entrevoir le volet « ressources humaines » que comporte le management scientifique, l'auteur cite Taylor : « La prospérité de l'employeur ne peut durer que si elle est accompagnée de celle de l'employé et

¹ G. Charter HARRISON. "Standard Costs and Variations", in *Proceedings of the 6th international Cost Conference*, 1925, p. 145.

² *Ibid.*, p. 146.

³ Marc J. EPSTEIN. *The effect of Scientific Management on the development of Standard Cost System*. New-York : Arno Press, 1978, p. 6.

inversement ; il est ainsi possible de donner à l'un et à l'autre ce qu'ils désirent ; à l'ouvrier, de gros salaires et au patron, une main-d'œuvre bon marché. »¹

2- Une sensibilité aux aspects économiques

Nous n'insisterons pas sur les réflexions tenues par l'école du management scientifique dans les domaines tels que l'analyse des gestes au travail, la standardisation de l'outillage, ni sur celles portant sur les questions de recrutement pour adapter l'homme au poste qu'il aura à servir.

Ce qui retiendra notre attention, ce sont les aspects de la doctrine qui ont pu contribuer plus directement à développer les notions de coûts standard. Parmi ceux-ci, nous discernerons la préoccupation qui anime les ingénieurs tayloriens de voir le coût baisser, notamment au travers d'une rationalisation du travail de main-d'œuvre adossée à des mécanismes objectifs d'incitation à la productivité.

« Une usine peut être comparée à une machine qui transformerait une matière première, dont l'efficacité [...] peut être mesurée grâce au ratio "effort exercé sur effort produit". C'est par les véritables coûts de ses produits que ce ratio s'exprime le mieux »². Par ces mots, le capitaine Metcalfe introduisait en 1886 les coûts au sein des préoccupations d'un cercle d'ingénieurs dont les noms allaient s'illustrer dans les années à venir au travers de l'Ecole du management scientifique. Pour évidents que puissent nous sembler aujourd'hui ces propos, replacés dans leur contexte ils n'en constituaient pas moins une novation : voir des ingénieurs élargir leur horizon technique et adopter un comportement économique. Il faudra plus de trente ans pour que se répande un état d'esprit similaire en France.

3- Une réflexion sur la question des salaires

Cette approche n'allait pas tarder à s'élargir aux problèmes de la rémunération des ouvriers. Henry Towne faisait une communication en 1889, *Gain Sharing*, dans laquelle il mettait l'accent sur cette question³, en la prolongeant par le souci de trouver une méthode pour répartir équitablement les gains de rendement, ce qui impliquait leur connaissance et leur origine ; ainsi peut-on lire le passage suivant :

La base ou le point de départ du système passe par une connaissance exacte de la valeur actuelle du produit... exprimée de façon à n'inclure que les facteurs souhaités, c'est-à-dire,

¹ F. W. TAYLOR. *Principes d'organisation scientifique*. Dunod : Paris, 1911, p. 24.

² Henry METCALFE. "The Shop-Order System of Accounts". *Transactions*, A.S.M.E., n° 7, 1886, p. 442. Cette communication s'inscrivait dans le mouvement qu'Henry Towne imprima à l'association, donnant le premier l'exemple, par un discours inaugural, intitulé « De l'ingénieur considéré comme un économiste », voir A. CHANDLER, ouvrage déjà cité, p. 305.

³ Marc J. EPSTEIN. *The effect of Scientific Management on the development of Standard Cost System*. New-York : Arno Press, 1978, p. 76.

ceux sur lesquels les employés qui vont participer aux résultats peuvent avoir prise, et qui exclut tous les autres.¹

D'autres communications sur ce thème allaient suivre, avec des variantes quant à la manière d'établir le programme de primes, celui que Halsey proposa, en 1891, n'étant pas le moins connu. Mais elles péchaient sur deux points : d'abord elles ne parvenaient pas à écarter la menace de voir les standards révisés par le patron et ruiner le gain obtenu par l'ouvrier, ensuite elles s'en remettaient à la seule rationalité de l'ouvrier, présupposant qu'il saurait voir par lui-même ce qu'était le meilleur *modus operandi*, puisqu'il y allait de son intérêt pécuniaire.

L'article que publia Taylor en 1895, son premier, *A Piece Rate System*, voulait surmonter par sa méthode ces difficultés, car, non plus fondée sur la seule expérience passée, mais adossée à une étude très détaillée des différentes opérations, pour déterminer un temps standard calculé en minutes, en secondes, puis traduit en dollars. On y retrouve la prime pour l'ouvrier, dans le cas d'écart positif à la norme, avec un engagement clair de ne pas réviser ce standard de façon déloyale, notamment sans que n'intervienne une modification des conditions de travail².

Ce sont ces idées qui furent reprises en 1903 dans le célèbre article, *Shop Management*, dont Solomons nous dit que « personne ne peut en faire la lecture [...] sans s'apercevoir que la plupart des éléments essentiels aux coûts standard y sont présents, dont ce qui est peut-être la première référence à la “gestion par exception” »³.

4- Une influence réciproque

Le management scientifique recueillit une audience considérable à partir de l'affaire *Eastern Rate*, tirée du nom de la compagnie de chemins de fer incriminée en 1910⁴. Les coûts standard ont-ils participé à ce phénomène ? Wells nous répond :

Il est difficile de savoir si les progrès du management scientifique, à cette date, peuvent être attribués à l'existence d'une comptabilité des coûts, et particulièrement aux concepts de coûts standard, ou si les coûts standard se développèrent sous l'impulsion du mouvement en faveur du management scientifique.⁵

¹ Cité par M. C. WELLS. *Accounting for Common Costs*. Center of International Education and Research in Accounting : Champaign-Urbana, 1978, p. 95.

² Marc J. EPSTEIN. *The effect of Scientific Management on the development of Standard Cost System*. New-York : Arno Press, 1978, p. 79-83.

³ David SOLOMONS. “The Historical Development of Costing”. 2ème éd. London : in *Studies in Cost Analysis*. Ed. Sweet & Maxwell, 1968, p. 37.

⁴ *Eastern Rate* ayant voulu relever ses tarifs, les usagers l'attaquèrent pour augmentation abusive ; ils firent notamment témoigner Brandeis, éminent spécialiste en rationalisation, qui argumenta que la société pouvait réaliser d'importantes économies en ayant recours au management scientifique, le terme était lancé et repris par la Presse. Pour comprendre l'impact de cette affaire, il faut se reporter au contexte antitrust de l'époque, alimenté par les journalistes, les *muck-raking*. Voir, notamment, Marc J. EPSTEIN, déjà cité, p. 72-75.

⁵ M. C. WELLS. *Accounting for Common Costs*. Center of International Education and Research in

Et de s'étonner que « ni Taylor, ni ses proches associés, H. L. Gantt et A. C. Barth, n'aient écrit publiquement [sur les coûts standard] avant 1914, quoiqu'ils ne fussent pas ignorants de ces techniques. »¹

Harrison, dont nous étudierons l'imposante, écrivit que si les ingénieurs ont perçu les défauts des approches classiques de calcul de coût, « ils n'ont donné que peu d'information sur les méthodes à utiliser pour atteindre les objectifs auxquels ils aspiraient. [Et] n'ont apparemment pas réalisé que l'application de leurs principes entraînait une révolution complète dans la pensée et la technique comptable »².

Qui furent alors les pionniers de ces méthodes ? Telle est la question à laquelle nous allons maintenant nous efforcer de répondre dans la partie qui suit.

II- L'émergence des coûts standard : Par qui ?

Une méthode de comptabilité en coûts standard devra répondre, selon nous, aux cinq conditions suivantes :

1. Le standard doit être issu d'une étude rationnelle.
2. Il doit être calculé en valeur.
3. La valeur standard doit être intégrée aux écritures en partie double.
4. La méthode doit prévoir une analyse formalisée des écarts entre la valeur standard et la valeur réalisée.
5. Elle doit faire référence au principe de gestion par exception.

Nous avons vu que la doctrine du management scientifique impliquait la réalisation de la première condition, notre objectif dans cette seconde partie sera de chercher à mettre en évidence quand et par qui ces différents concepts furent forgés.

Pour ce faire, nous distinguerons deux phases :

- 1880-1905 correspond à la période liminaire, temps de gestation au cours duquel on sent sourdre une insatisfaction à l'égard des idées traditionnelles, où des intuitions affleurent qui se démarquent des méthodes classiques et annoncent ce que sera demain la théorie ; mais sous une forme encore imprécise, incomplète. Nous la nommerons le temps des intuitions.

- 1905-1930 est l'ère où les pionniers énoncent les principes, explicitent la méthode, propagent leurs idées ; puis, que déjà les épigones proposent des variantes, débattent pour contenir l'anarchie (au risque de l'entretenir), laissent à voir aux critiques les zones

Accounting : Champaign-Urbana, 1978, p. 98.

¹ *Ibid.*

² G. Charter HARRISON. "Cost Accounting to Aid Production". *Industrial Management*, numéro de juin, page 484.

d'imprécisions. Enfin c'est le moment où les idées franchissent l'étape de la conceptualisation pour faire place à la mise en pratique dans les entreprises. Bref, la consécration.

A- Le temps des intuitions

L'ASME, que nous avons déjà rencontrée en évoquant le mouvement du management scientifique est également liée à l'émergence des coûts standard. Aussi consacrerons-nous les passages qui suivent à nous faire l'écho de quelques-uns des articles, publiés dans sa revue *Transactions*, et qui jalonnent le chemin par lequel les coûts standard sont parvenus à maturité.

L'ASME n'eut pas le monopole des intuitions. Nous verrons que celles-ci furent aussi le fait d'auteurs non-américains, mais britanniques, s'intéressant à autre chose que le travail du métal, comme l'industrie chimique.

1- L'ASME

Cette association, créée en 1880, basée à New-York, fit se retrouver l'élite des ingénieurs que les Etats-Unis comptaient alors dans l'industrie mécanique.

Ce qui rendit possible des communications sur les questions de coûts, tient à la combinaison de deux facteurs :

- d'abord, ces ingénieurs, parfois doublés de la responsabilité d'une entreprise, devaient appréhender des questions dépassant les problèmes techniques et abordant les aspects commerciaux,

- ensuite, le type de rapports qu'ils entretenaient avec leurs clients, marqués par l'*intuitu personæ*, écartait les risques de concurrence et rendait la confidentialité, sinon inutile, disons moins intéressante que l'échange qui permettait de connaître de nouvelles idées capables d'intéresser les entreprises où ils intervenaient, et donc conforter leur propre position d'expert dans ces sociétés, quand ils étaient consultants, ou de mieux gérer leur affaire s'ils en étaient les patrons.

Ce qui ressort nettement du passage suivant que nous empruntons à Wells :

Contrairement à l'idée répandue selon laquelle la concurrence sert d'aiguillon à la mise en place de système de calcul de coûts, c'est l'absence de concurrence qui doit être relevée, aux Etats-Unis, dans l'environnement qui était celui de l'ingénieur mécanicien pour la seconde moitié du XIXème. Un lien "d'étroite confiance, entretenu par une vie sociale commune, l'unissait à ses clients, eux-mêmes persuadés qu'ils traitaient avec l'ingénieur le mieux à même de solutionner leurs problèmes spécifiques". Il n'y avait donc pas de concurrence entre ingénieurs mécaniciens. Au contraire, un certain type de culture se développa qui avait toutes les caractéristiques d'un "club de gentleman". Au sein du club, l'information circulait

librement. Le résultat fut “un entrepôt multi-proprétaires de savoir-faire et d'expériences solidement adossés à un corpus de connaissances scientifiques”.¹

C'est dans cette atmosphère que le capitaine Metcalfe présenta, en 1886, à l'association, le système de calcul de coûts qu'il avait installé dans l'armurerie de Springfield dont il était le responsable ; annonçant de façon prémonitoire : « le monde a trop longtemps travaillé avec les mêmes méthodes [de coûts] pour que n'apparaisse pas l'espoir de les améliorer ; le changement doit être un changement de méthodes. Je propose de remplacer l'analyse traditionnelle *ex post facto* des dépenses par une analyse préalable des facteurs de dépenses. »² Cette communication faisait suite au livre qu'il avait publié un an auparavant, alors que « les auteurs d'ouvrages de comptabilité et de tenue de livres aux Etats-Unis avaient pratiquement ignoré les questions de comptabilité industrielle jusque-là. »³

Il n'est pas interdit d'attribuer à cette absence d'intérêt des comptables américains pour le calcul des coûts — jusque dans la première décennie de ce siècle — l'une des explications, des conditions, qui conduisirent des ingénieurs à intervenir sur le sujet. Ce que Wells confirme, *a contrario*, en notant : « tandis que des centaines d'articles et de livres, écrits par des ingénieurs, sur le calcul des coûts et la comptabilité des coûts furent publiés au cours des trente années qui précédèrent 1910, très peu furent publiés après. »⁴

Ne pouvant être exhaustif face à une telle profusion, nous nous contenterons d'évoquer les travaux de Lane, à qui l'on doit, en 1896, la première publication faisant apparaître côte à côte, pour chaque poste de frais, mais également de profit, le chiffre prévu et celui réalisé ; et ce mois par mois. De sorte « que d'un coup d'œil on puisse détecter si un poste de frais dépasse les prévisions, ou si un poste de profit est en deçà ce que l'on espérait, et que cela ressorte en un moment où il soit encore possible d'y apporter une correction. »⁵

¹ *Ibid.*, p. 66. On notera que les phrases, entre guillemets dans la citation, sont tirées, par Wells d'un ouvrage de M. CALVERT. *Mechanical Engineer in America*. Baltimore : John Hopkins Press, 1967, p. 6, on mesure grâce à ce livre la différence de culture qui sépare les ingénieurs américains de leurs homologues français. Situation différente de celle que relève Marc Nikitin pour la naissance de la comptabilité industrielle en France au XIX^{ème}, voir thèse, Paris-Dauphine, 1992. Cela dit, quelle que soit la période on peut noter que « même lorsqu'elle échappe à la concurrence, une entreprise a toujours intérêt à chercher à réaliser le maximum de profit en comprimant le prix de revient. ». J. CHEVALIERL'organisation des entreprises, déjà cité, 1937, p. 71.

² Henry METCALFE. “The Shop-Order System of Accounts”. *Transactions*, A.S.M.E., n° 7, 1886, p. 442. Le colonel Lee qui dirigeait, dans les années 1830, la même armurerie de Springfield, avait déjà installé un système comparable à celui auquel fit référence Metcalfe. Mais, « c'est dans les années 1880, plus d'un demi-siècle après leur invention, que les méthodes de Lee furent reprises et perfectionnées par les praticiens de la gestion scientifique moderne de la production. », A. CHANDLER, *La main visible...*, p. 84.

³ Paul GARNER. *Evolution of Cost Accounting to 1925*. Tuscaloosa Alabama : University of Alabama Press, 1954, p. 76.

⁴ M. C. WELLS. *Accounting for Common Costs*. Center of International Education and Research in Accounting : Champaign-Urbana, 1978, p. 92. Il note également, dans le même paragraphe qu'à partir de 1910, « les ingénieurs semblent avoir respecté le rôle des comptables, et ce faisant que la comptabilité des coûts soit intégrée à la comptabilité financière. »

⁵ H. M. LANE. “A Method of Determining Selling Price”. *Transactions*, ASME, n° 18, 1896, p. 224.

Reste que son approche ne satisfait, pratiquement, aucune des conditions que nous avons énoncées comme définissant une méthode de coûts standard, à commencer par le fait que l'auteur n'explique pas comment s'obtiennent les chiffres prévisionnels et, comme l'indique Epstein, rien ne laisse à penser qu'ils étaient basés sur une méthode scientifique¹.

Encore que les liens entre Church et l'ASME furent fort étroits, la singularité du personnage nous a paru justifier un traitement distinct.

2- Alexander Hamilton Church

« Quoique la principale préoccupation de Church ait été la répartition des frais généraux, il avait détecté les ressources des standard. »² La référence à cet auteur s'impose d'autant plus que « même si son travail n'eut que peu d'influence sur les pratiques, il est évident, si l'on en juge par le nombre d'auteurs qui y font référence, qu'il était considéré par ses contemporains comme faisant autorité sur la question du calcul des coûts. »³ On notera au passage que Whitmore — considéré par d'aucuns comme étant le premier à avoir publié, en 1908, un article présentant un système de comptabilité en coûts standard — fut son disciple et que Solomons n'hésite pas à écrire que « les idées développées par Whitmore trouvent directement leur inspiration chez Church, il convient donc créditer ce dernier d'avoir participé au développement des notions de coûts standard »⁴.

L'idée que Church présenta, dès 1901, dans les six articles parus dans la revue *The Engineering Magazine*, intitulés *The Proper Distribution of Establishment Expenses*, était de décomposer une usine en centres d'analyse auxquels pouvait être assignée une fraction des frais généraux au moyen d'un taux horaire machine. Cette méthode impliquait que fût déterminé préalablement ce taux horaire. Or Church partait d'un concept d'utilisation normale pour calculer ce taux ; les variations qui pouvaient résulter d'une plus faible ou plus forte utilisation des machines, étaient identifiés dans un « taux supplémentaire ». Ce dernier rapporté au taux normal donnait un ratio devant servir de baromètre du niveau d'utilisation du matériel, car permettant aux managers de faire des comparaisons plus pertinentes quant aux coûts de revient selon différentes périodes.

Cité par Epstein, page 54, livre déjà cité.

¹ Marc J. EPSTEIN. *The effect of Scientific Management on the development of Standard Cost System*. New-York : Arno Press, 1978, p. 91.

² *Ibid.*, p. 107.

³ M. C. WELLS. *Accounting for Common Costs*. Center of International Education and Research in Accounting : Champaign-Urbana, 1978, p. 80. Vangermeersch dans l'ouvrage qu'il consacre à Church, *A Man of Ideas for All Seasons*, relève, page 22, que Church, avec 62 références, est l'auteur le plus cité par Garner dans son livre *Evolution of Cost Accounting to 1925*.

⁴ David SOLOMONS. "The Historical Development of Costing". 2ème éd. London : in *Studies in Cost Analysis*. Ed. Sweet & Maxwell, 1968. p. 39.

Le concept de taux prédéterminé calculé méthodiquement, la notion de niveau d'activité normale à laquelle on rapporte ce qui est réalisé et qui débouche sur des analyses de gestion, sont autant d'intuitions qui fondent la méthode des standards.

Bien sûr les frais directs ne sont pas concernés, mais force est de constater, avec Sowell, que « pour Church, son « nouveau taux horaire » était une sorte de standard pour les frais de fabrication — une méthode d'imputation des charges indirectes selon un niveau normal de production (souligné par l'auteur) — et son “taux supplémentaire” était un écart par rapport au standard — une manière de détecter les conditions anormales et la non-productivité. L'auteur n'écrivit pas un traité sur les coûts standard mais il développa une technique qui pouvait y conduire »¹.

Church fit l'essentiel de sa carrière aux Etats-Unis, publia plusieurs articles dans la revue de l'ASME — *Transactions* — dont il était membre. Il occupe cependant, selon nous, une place à part : ses idées furent d'abord exposées, nous l'avons vu, dans la revue anglo-américaine *The Engineering Magazine*, et ce n'est que vers 1900 qu'il émigra aux Etats-Unis. En effet, il était né en Angleterre où il avait reçu une formation d'ingénieur électricien, avant de travailler dans une usine britannique aux côtés d'un comptable, John Slater Lewis. Cela pour nous rappeler que la Grande-Bretagne fut également, à la fin du XIXème, début XXème, un pays où des idées naquirent en matière de comptabilité des coûts, et que le travail du métal ne fut pas l'unique profession à susciter des intuitions de standards. Nous en fournirons deux exemples significatifs avec les apports de Norton et Garry.

3- Au-delà de l'ASME

Norton, membre de la direction d'une entreprise anglaise de textile, fit, dès 1889, une présentation d'un système qui permettait de mettre en évidence les résultats, au niveau d'un stade particulier de la fabrication (filature, tissage, teinture,...) en valorisant les produits cédés d'un département à l'autre sur la base d'un prix de marché. Prix auquel il donne le nom de « standard »², c'est d'ailleurs aux standards qu'il se référera, dans les dernières éditions, alors qu'après 1900, le travail à façon ayant largement disparu, il ne pouvait plus disposer de prix de marché³.

Le principal intérêt du système préconisé par Norton est l'injection dans le système de comptabilité en partie double d'une information fictive, utilisée délibérément à des fins de gestion⁴.

¹ E.M. SOWELL *The Evolution of the Theories and Techniques of Standard Costs*. Ed. University of Alabama Press, 1973, p. 184.

² Voir Paul GARNER. *Evolution of Cost Accounting to 1925*. Tuscaloosa Alabama : University of Alabama Press, 1954, p. 246. Pour une présentation détaillée, on se reportera à l'ouvrage de Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, p. 341-351.

³ H. T. JOHNSON, R. H. KAPLAN. *Relevance Lost*. H.B.S. : Boston, 1987, p. 57.

⁴ L'idée n'est peut-être pas si révolutionnaire, voir “les prix de convention” des Forges et fonderies de

Son compatriote, Stanley Garry, fit, en 1903, une communication devant la *Society of Chemical Industry*, qui, à l'inverse de Norton, n'aborda pas l'articulation des écritures en partie double. Elle présente en revanche le mérite d'introduire une notion très élaborée — à défaut d'être très claire — du standard, et présente une analyse d'écarts qui préfigure celle que formalisa Harrison quelque quinze ans plus tard.

Il insiste pour que le standard serve à mettre en évidence l'efficacité, l'efficience de l'entreprise ; qu'il ne s'agit pas de se contenter d'un chiffre pris au hasard, il doit être soigneusement établi, exprimé dans une unité propre à l'entreprise, que ce soit un produit qu'elle fabrique, un temps machine,... En fait son idée est celle de la méthode d'équivalence que Georges Perrin développera soixante ans plus tard et dont nous reparlerons¹.

A côté de sa définition très moderne du standard telle que nous la connaissons, sa conception de l'analyse de l'écart apporte une novation, en ce qu'elle ne se contente pas de cerner la différence entre le prévu et le réalisé, ce que Lane met déjà en évidence ; ne se limite pas aux seules charges indirectes, comme Church ; mais cherche à peaufiner l'analyse pour en comprendre l'origine — le prix, le rendement — et ce, quel que soit le type de charges. Ainsi évoquant l'intérêt de son système déclare-t-il :

On obtient un standard à partir duquel la production peut être évaluée, pas seulement la quantité, mais aussi la qualité de la matière, ainsi que la qualité du produit. En prenant un standard normal [*sic*] tant pour la quantité que la qualité, il est possible de faire ressortir les performances du management, d'une part ; et d'autre part les incidences sur le coût dues à -

Une hausse ou une baisse des prix.

Une baisse de rendement.²

Tentons un bilan de ce temps des intuitions. Nous avons vu comment Metcalfe a pressenti les changements, Lane eut l'idée de rapprocher valeur prévue et réalisée sous une forme systématisée, Church introduisit la notion d'activité normale pour les charges indirectes et chercha à rendre pertinent les écarts enregistrés, Norton songea à introduire dans les écritures une valeur qui permettait d'évaluer les performances de départements dans l'entreprise, enfin Garry réfléchit sur la notion de standard, quel que soit le type de charges, et amorça une décomposition des causes d'écarts.

Nous mesurons les avancées vers les coûts standard que toutes ces intuitions constituent, mais eu égard à la définition que nous avons adoptée, il nous faut constater qu'elles restent dispersées dans plusieurs textes, et par conséquent en deçà du seuil. Pour le franchir et réaliser l'unité, il va falloir les idées de Whitmore, Emerson, Taylor,

l'Aveyron vers 1830, Marc NIKITIN. *La naissance de la comptabilité industrielle en France*. Thèse : Paris-Dauphine, 1992, p. 263-266. Voir également sur la notion de "prix d'ordre", Yannick LEMARCHAND. *Du dépérissement à l'amortissement*. Thèse : Paris XII, 1993, p. 272-281, 316-319, 355.

¹ SOWELL, livre déjà cité, en fait une présentation très claire, en cinq pages (p. 56-61), qui en rend la compréhension plus accessible que celle proposée par Garry lui-même !

² H. Stanley GARRY. "Factory Costs". *The Accountant*, 25 juillet et 12 septembre 1903, p. 956.

Harrison. C'est cette raison — bien fragile — qui nous a fait choisir 1905 comme date charnière ; avant 1900, voire 1903, il est prématuré de considérer qu'une méthode ait été définie, après 1911, voire 1908, le schéma est établi. Examinons les faits qui nous semblent marquants pour ce second épisode.

B- 1905-1930 : des pionniers à la consécration

A partir d'intuitions, il va se constituer une doctrine, s'énoncer des principes ; nous les présenterons sous une forme qui n'est pas sans rappeler une anthologie. Puis, nous examinerons certaines des discussions qui ont pu naître pour préciser, critiquer les idées brutes que les pionniers avaient forgées ; nous les rangerons sous le vocable d'exégèse. Enfin, nous nous interrogerons sur le degré de diffusion de ces notions.

1- Anthologie

Quatre pionniers synthétisent l'émergence de la méthode des coûts standard telle que nous l'avons définie : Whitmore, Emerson, Taylor, Harrison. Nous allons examiner quel fut l'apport de chacun d'eux.

a) Whitmore

Church avait eu l'intuition de mettre en évidence un coût de sous-activité, et l'on perçoit aisément la filiation que Whitmore entretient avec son maître quand, décrivant le système comptable d'une fabrique de chaussures, il tient, en 1908, le propos suivant :

Je dirais que le véritable coût, ou le juste coût, n'intègre pas nécessairement tous les frais occasionnés pour la production d'un article. Des accidents ou des situations exceptionnelles surviennent, par exemple la sous-utilisation des équipements d'une usine, dont l'incidence est telle sur le coût qu'il serait absurde de la considérer comme faisant partie du prix de revient d'un produit pour totalité.¹

Cette remarque le distingue déjà de Church, qui après avoir identifié une différence de coût avec une valeur normale, la réinjectait dans le coût du produit. Mais là où le disciple dépasse le maître, en matière de coûts standard, c'est dans les lignes qui suivent le premier paragraphe cité précédemment :

Il est possible de poursuivre l'application du principe qui vise à distinguer un coût normal d'un coût exceptionnel en calculant des coûts normaux, puis en orientant la comptabilité des coûts de sorte qu'elle puisse mettre en évidence les écarts entre coûts réalisés et coûts pré-établis. Cela implique que soient calculés des standards de qualité pour la matière

¹ John WHITMORE. "Shoe Factory Accounts". *Journal of Accountancy*, mai 1908, p. 14. Ce passage est très souvent repris par les auteurs traitant de l'histoire des coûts standard.

première et le rendement de la main d'oeuvre, standards à ne pas confondre avec quelques vagues estimations, et que coûts réalisés et coûts pré-établis soient confrontés systématiquement.¹

Détermination d'un standard, valorisation de ce standard, introduction de la valeur standard dans le système comptable, analyse des écarts, autant d'éléments qui militeraient pour dater la méthode des coûts standard de 1908².

Cependant la procédure (de comptabilisation des standards et des écarts) s'arrêtait à la comptabilité matière, indépendamment de la « comptabilité générale » — « *No entry whatever is made in the general books* »³ —, l'analyse des écarts restait allusive, sommaire, sans formalisation⁴. Enfin Whitmore ne faisait pas référence à une gestion par exception. Exposé limité à la question matière, pour une entreprise particulière, on en viendrait à reprocher une absence d'universalisme chez Whitmore.

Dans une conférence tenue en 1929 à New-York, lors du congrès international de comptabilité, Harrison déclara « la première mention écrite qui ait été faite de la "standardisation des dépenses", se trouvait dans un article de M. Harrington Emerson »⁵. Certes, ce dernier eut un rôle éminent dans l'élaboration des coûts standard, nous allons l'examiner, mais il convient de souligner qu'il y aurait quelque ingratitude à ne pas reconnaître dans la communication que fit Whitmore les linéaments, et davantage, de la méthode des standards.

b) Emerson

L'article de Whitmore parut dans un journal de comptabilité en mai 1908, celui d'Emerson fut publié dans l'*Engineering Magazine* en décembre de cette même année. Il y distinguait sans ambiguïté la méthode des coûts standard des principes classiques : « Il y a deux méthodes entièrement différentes pour calculer les dépenses ; la première méthode consiste à les calculer une fois le travail terminé ; la deuxième consiste à les calculer avant que le travail ne soit entrepris. »⁶

¹ *Ibid.*

² On notera que l'exposé de Whitmore, en 1908, est adossé, vraisemblablement, à un système qui fonctionnait déjà dans une entreprise. La méthode existait donc avant 1908, lapalissade qui nous conforte dans notre choix de prendre 1905 comme frontière pour distinguer deux intervalles entre 1880 et 1930 ; elle a le mérite (le seul ?) d'un équilibre arithmétique.

³ John WHITMORE. "Shoe Factory Accounts". *Journal of Accountancy*, mai 1908, p. 20. C'est Sowell, déjà cité, qui en fait la remarque, la réserve même (cf. p. 192). Pourtant la distinction opérée par Whitmore n'a rien pour nous choquer, ni pour l'époque (cf. les explications de NIKITIN, thèse déjà citée, p. 445-447), ni de nos jours (eu égard à la doctrine dualiste française).

⁴ Même si Whitmore prétendit, en 1931, qu'il en était familier dès 1908, voir SOWELL, déjà cité, p. 193. Reste que sa communication dans le *Journal of Accountancy* n'en porte nulle trace ; on regrettera par ailleurs que son exposé ne soit pas assorti de schéma d'écritures qui l'aurait rendu plus explicite.

⁵ G. Charter HARRISON. "Principes fondamentaux des prix de revient". Texte des discours. Congrès international de comptabilité. New-York, 1929, p. 4. Soyons juste, par précaution, Harrison accompagna son propos d'un « autant que l'auteur a pu s'en assurer. »

⁶ *Ibid.*, p. 5.

Puis, après avoir dressé un réquisitoire de ce qu'il appelle « l'ancienne méthode », il fait l'apologie de la nouvelle dans les termes suivants :

non seulement les comptes de dépenses peuvent être calculés avant que le travail ne soit commencé, mais encore [avant] que les comptes de dépenses [ne soient] établis d'une façon définitive [...]. Une analyse des dépenses établie de cette façon permet d'éliminer, [...] tout ce qui empêche une exploitation parfaitement efficace, les dépenses se trouvant sans cesse standardisées selon de nouveaux niveaux — et le gaspillage, les excédents dépassant les dépenses standardisées, se trouvant constamment éliminés.¹

Harrison, peu suspect de malveillance à l'égard d'Emerson (son associé), commentant vingt ans plus tard la clairvoyance de ce dernier, reconnaissait néanmoins qu'il s'était contenté de donner « des renseignements très succincts en ce qui concerne la technique de comptabilité à adopter dans l'application des prix standardisés »². Carence que lui, Harrison, s'employa à combler. Mais un autre principe avait besoin d'être clairement explicité, celui de la gestion par exception.

c) Taylor

Il ne s'agit pas pour nous d'apprécier l'apport de Taylor à la comptabilité³, mais simplement de rappeler l'énoncé du principe d'exception, si riche pour la méthode des coûts standard, et qu'il fut le premier, en 1911, à exprimer de façon aussi nette :

Il n'est pas rare de voir le spectacle affligeant d'un directeur de grande entreprise littéralement noyé à son bureau dans un océan de lettres et de rapports, sur chacun desquels il se croit obligé d'apposer son paraphe ou son cachet. Il s'imagine qu'en faisant passer sous ses yeux cette masse de détails il se tient en contact intime avec toute l'entreprise. Le principe d'exception est absolument opposé à cette façon d'agir. Selon ce principe, le directeur ne doit recevoir que des rapports condensés, résumés, et invariablement comparatifs, ayant néanmoins trait à tous les éléments de la direction ; ces résumés doivent même être soigneusement étudiés par un adjoint avant de parvenir au directeur. Cet adjoint pointera toutes les exceptions notoires, bonnes ou mauvaises, aux moyennes anciennes et toutes les dérogations aux règles établies de façon à donner au directeur en quelques minutes, une idée complète du progrès ou du recul fait et à lui laisser le loisir d'envisager les grandes lignes de réglementation et d'étudier le caractère et les aptitudes des principaux agents sous ses ordres.⁴

¹ *Ibid.*

² *Ibid.*

³ On se reportera, pour ce faire, à l'article de R. S. CHEN et D. S. PAN. "Frederik Winslow Taylor's Contributions to Accounting" *The Accounting Historians Journal*, 1980, vol. 7, n° 1. L'article étant résolument laudatif, pour compléter la perspective, on lira à profit l'appendice — "The Taylor Method of Expense and Burden Distribution" — dans l'ouvrage de Paul ATKINS. *Industrial Cost Accounting for Executives*. Mc Graw-Hill : New-York, 1923, p. 273-290.

⁴ Frederik Winslow TAYLOR. *La direction des ateliers*. Dunod : Paris, 1913, p. 78-79. Ce passage est repris par Sowell, p. 320-321, ouvrage déjà cité.

Nous en avons ainsi terminé avec nos morceaux choisis, mais il nous faut, avant de passer aux exégètes, évoquer une dernière figure des coûts standard, *last but not least*, celle de Harrison. Aussi aurions-nous pu intituler cette partie panthéon et non anthologie.

d) Harrison

Autant que l'on puisse user du terme « tandem » pour Church (ingénieur de formation), et Whitmore (comptable) ; autant pourra-t-on évoquer le « tandem » Emerson (ingénieur), et Harrison (comptable). Ce dernier allait donner, en 1918-1919, dans une série de neuf articles intitulés *Cost Accounting to Aid Production*, parus dans la revue mensuelle *Industrial Management*, une version achevée de la méthode des coûts standard, comportant notamment une présentation comptable des opérations et une analyse des écarts formalisée.

Ces articles étaient le fruit de réalisations passées, la première dont on ait connaissance remontant à 1911, pour la Boss Manufacturing Co., un fabricant de gants localisé dans l'Illinois¹.

Nous nous en tiendrons là, car, comme Solomons le disait déjà en 1952 et reste vrai aujourd'hui : « rentrer dans une présentation du système mis au point par Harrison, serait empiéter sur la littérature actuelle des coûts standard, [...] tant ses articles et son livre font partie de notre littérature présente. »²

Ce qui ne signifie pas que le modèle fût alors figé, nous allons voir que sur de nombreux points, les notions, les méthodes restaient à peaufiner ; mais il s'agissait de précisions, de commentaires, d'interprétations. Ce n'était plus l'œuvre des pionniers dont nous avons cherché à retracer la pensée, au travers de morceaux choisis dans leurs textes, c'était le travail des exégètes.

2- Exégèse

La série d'articles que Harrison consacra à la présentation des coûts standard, correspond au moment où fut créée, 1919, la National Association of Cost Accounting (NACA).

Lors du sixième congrès que tint l'association, du 15 au 18 juin 1925, Harrison déclarait : « Quoique les idées sur les coûts standard sont dans l'ensemble comprises de

¹ David SOLOMONS. "The Historical Development of Costing". 2ème éd. London : in *Studies in Cost Analysis*. Ed. Sweet & Maxwell, 1968. p. 46.

² *Ibid.* , p. 47. Propos qui n'ont rien perdu de leur modernité quarante ans plus tard, et pas seulement en matière de coûts standard. Ainsi, peut-on lire dans l'article de novembre 1918, page 396, une dénonciation des méfaits de l'imputation des charges indirectes sur la seule base de la main-d'œuvre directe qui pourrait avoir été rédigée par l'un des tenants actuels de la méthode ABC.

tous, il y a des variantes considérables quant aux méthodes à suivre pour les appliquer en pratique. L'une des choses les plus importantes que puisse réaliser ce congrès, selon moi, c'est d'essayer de progresser pour parvenir à standardiser la méthode des coûts standard, en lui appliquant à elle-même ses propres principes. »¹

C'est dire que la doctrine n'était pas monolithique, ce que nous illustrerons au travers de trois exemples : quelle définition donnait-on à la notion de standards ? comment les comptabilisait-on ? et quelle formalisation était adoptée pour l'analyse d'écarts ?

a) Standard idéal (*current* ou *ideal*) et standard de base (*basic* ou *bogey*),...

Déjà Emerson, lorsqu'il énonça le principe du standard, en 1909, avait adopté une position ambiguë quand il s'était agi de savoir si le standard devait être pris au sens d'un idéal à atteindre ou d'un niveau accessible. Une troisième possibilité allait même être avancée, celle de considérer le standard comme un simple étalon. Aussi ne peut-on être surpris si, en 1929, le dilemme subsiste, comme le souligne Camman² :

La conception comptable du [standard] est souvent confuse en raison même des interprétations variées que l'on peut donner à cette expression un peu vague. Il s'agira tantôt du "standard de base", tantôt du "standard idéal". Tantôt enfin, le standard de base s'interprétera dans le sens d'une unité de mesure, d'un étalon permettant d'apprécier l'évolution des prix de revient réels.³

Au cours de la même allocution l'auteur allait présenter les méthodes concurrentes qui cohabitaient alors en matière de comptabilisation des standards.

b) Les méthodes de comptabilisation des standards

« Que la méthode de comptabilisation des standards baignât dans une atmosphère de confusion, en 1925, le fascicule publié par le département Industrie de la Chambre de commerce des Etats-Unis, est là pour l'attester. »⁴ Confusion qui ne s'était pas dissipée en 1929, quand Camman expliquait :

Dans un système en coûts standard, plusieurs méthodes peuvent être suivies, dont les trois principales sont les suivantes :

¹ G. Charter HARRISON. "Standard Costs and Variations" in *Proceedings of the 6th international Cost Conference*, 1925, p. 111-112.

² SOWELL, ouvrage déjà cité, fournit une étude très érudite sur ce thème, cf. p. 286-301.

³ Eric A. CAMMAN. "Les systèmes de prix de revient selon la méthode des coûts standard ; les modalités de leur établissement et les conditions de leur fonctionnement". Texte des discours. Congrès international de comptabilité. New-York, 1929, p. 2. On notera que le traducteur du texte utilisa l'expression "prix de base" pour rendre la notion de *standard costs* qui ne lui était pas familière et pour laquelle il n'existait pas encore de traduction française établie.

⁴ E.M.SOWELL *The Evolution of the Theories and Techniques of Standard Costs*. Ed. University of Alabama Press, 1973, p. 312. Sowell développe, des pages 301 à 320, une description fouillée sur les différentes méthodes de comptabilisation des standards défendues au cours des années 1918-1940.

Les comptes de travaux en cours sont débités aux prix de revient réels et crédités aux prix standard.

Les comptes de travaux en cours sont débités seulement aux prix standard (les différences entre les prix réels et le prix standard étant virées à un compte d'écarts) et créditées aux prix standard.

Les comptes de travaux en cours sont débités aux prix standard en même temps qu'aux prix de revient réels et crédités de la même façon.¹

Un jugement semblable peut être porté en matière d'analyse d'écarts.

c) Les méthodes d'analyse d'écarts

Harrison, nous l'avons dit, fut le premier à présenter une méthode formalisée en 1919, Kemp fut celui qui publia le premier fascicule ; aussi est-il intéressant de relever les propos que Harrison tint, en 1925, à l'égard de Kemp sur la question de l'analyse des écarts :

Pour commencer, je dirai que M. Kemp et moi allons dans la même direction et qu'en général nous suivons des itinéraires identiques, néanmoins sur un point j'ai le sentiment qu'il fait un détour parfaitement inutile. Quand il s'agit de l'analyse des écarts je chemine un peu plus loin qu'il ne le fait, mais comme ce point fait l'objet de ma communication, je souhaite qu'il soit bien entendu que nos positions communes dépassent de loin nos divergences.²

Harrison consacra beaucoup de son énergie à promouvoir les coûts standard, ce qui explique sans doute les précautions oratoires dont il fit précéder les vingt pages très argumentées qui suivaient, dans lesquelles il critiquait la méthode d'analyse des écarts préconisée par Kemp.

Nous n'entrerons pas dans le détail, il nous suffit de souligner qu'en 1925, l'heure n'est déjà plus aux innovations mais aux ajustements critiques.

Qu'il nous soit permis de critiquer, à notre tour, les présentations qui sont encore faites en 1929 (on se rappellera que la critique est d'autant plus facile quand on dispose des « bonnes réponses » que l'on s'est contenté d'apprendre). Camman, dans un exposé³ sur la méthode d'analyse des écarts, nous permet de relever qu'en matière de charges indirectes, l'analyse n'a pas atteint LE degré de précision qui permettrait de dégager un écart sur rendement, sur activité et sur budget.

¹ Eric A. CAMMAN. "Les systèmes de prix de revient selon la méthode des coûts standard ; les modalités de leur établissement et les conditions de leur fonctionnement". Texte des discours. Congrès international de comptabilité. New-York, 1929, p. 3-4.

² G. Charter HARRISON. "Standard Costs and Variations", in *Proceedings of the 6th international Cost Conference*, 1925, p. 113.

³ Eric A. CAMMAN. "Les systèmes de prix de revient selon la méthode des coûts standard ; les modalités de leur établissement et les conditions de leur fonctionnement". Texte des discours. Congrès international de comptabilité. New-York, 1929, p. 16-18. Pour les écarts sur matière première et main-d'œuvre, les présentations en pourcentage diffèrent de celles en valeur absolue qui sont plus familières en France actuellement, mais les calculs aboutissent au même résultat. On peut également noter l'absence de représentation graphique.

Arrivé à ce stade, on se trouve de plain-pied avec nos méthodes contemporaines. Aussi nous semble-t-il inutile — à l'instar de ce que disait Solomons en parlant de Harrison — de nous attarder davantage sur la littérature des coûts standard qui suivra, eu égard à notre perspective historique. En revanche, il nous paraît judicieux de savoir à quel moment les coûts standard furent intégrés à la littérature comptable classique, aux programmes scolaires, et utilisés par les entreprises.

3- La diffusion

Une chose est de repérer les signes d'émergence dans la littérature — ce qui nous l'avons vu n'est déjà pas si simple en ce qui concerne les coûts standard —, autre chose est de juger du moment auquel ils furent adoptés. Peut-être faut-il commencer par se demander par qui ils le furent.

Pour y répondre, nous envisagerons successivement le point de vue théorique, tel qu'on peut l'apprécier par les programmes scolaires, ou les manuels techniques, puis nous chercherons à comprendre ce qu'il en fut du côté des pratiques d'entreprises.

Ne disposant que de fragiles indicateurs — peut-être vaudrait-il mieux parler d'indices ? — nous nous garderons de toute affirmation tranchée et laisserons le lecteur juge face à cette situation en demi-teinte.

a) La diffusion sur le plan théorique

Nous l'apprécierons en nous intéressant au discours qui était tenu dans la littérature et dans les programmes d'enseignement de cette discipline.

Les ouvrages

Une étude approfondie serait nécessaire, nous ne disposons que de pistes.

Ainsi, le livre de Garke et Fells, pour lequel on relève dans l'avant-dernière édition, en 1911, de leur très classique et très respecté *Factory Accounts*, qu'ils ne parlent pas encore des coûts standard, alors qu'en 1922, la dernière, ils y font explicitement référence — bien que la formulation ne soit pas irréprochable — dans l'avant-propos qu'ils consacrent à l'évolution des méthodes de calcul des coûts depuis leur première publication en 1887 :

Les méthodes de calcul des coûts étaient [en 1887] par bien des points adaptées pour une fin immédiate, mais elles n'étaient pas faites pour mettre en évidence les enseignements que l'on peut tirer de l'économie industrielle par un examen systématique et scientifique de chaque élément de coût, et ne fournissaient que des estimations de coûts.

Les mêmes objections s'appliquent aux récentes suggestions visant à économiser les dépenses liées à la mise en place d'un système de comptabilité industrielle, pour les usines où existent un grand nombre de tâches répétitives, qui se contenteraient d'utiliser dans leur comptabilité des coûts des chiffres qui auraient été calculés pour être ensuite comparés avec des coûts standard (*standard efficiency costs*) basés sur des estimations.¹

Une double information peut, selon nous, être tirée de cette citation (d'auteurs anglais et non américains) : d'abord l'existence de réserves vis-à-vis de la méthode des coûts standard, or il ne serait pas faire injure à Léautey et Guilbault (dont nous avons montré le rôle éminent qu'ils jouèrent dans la comptabilité industrielle française) de dire que Garke et Fells exercèrent à l'égard du monde anglo-saxon une influence comparable à celle dont eux-mêmes bénéficièrent dans les pays francophones. En revanche, s'ils prennent la peine d'en parler, même pour la critiquer, c'est le signe d'une certaine reconnaissance pour la méthode des coûts standard, le symptôme de leur diffusion dans la littérature².

L'ouvrage, plutôt conservateur, de Garke et Fells permet d'apprécier la percée — certes timide — des standards dans une littérature peu suspecte de sympathie à l'égard de cette technique. A l'autre extrémité du spectre, on dénombre dans la revue américaine *NACA Bulletin*, sur la période 1920-1930, quarante articles pour présenter, expliquer, préciser la méthode des coûts standard³.

Les programmes d'enseignement

Nous disposons pour en juger du travail que Paul Atkins, maître de conférences à l'Ecole de Commerce de l'Université de Chicago, membre de la NACA et de la Taylor Society, entreprit vers 1920 sur « L'enseignement de la comptabilité des prix de revient dans les universités et écoles supérieures aux Etats-Unis », titre de son livre. Il mena une enquête auprès des 225 établissements qui dispensaient une formation aux affaires à cette époque. Il en ressortait que 88 d'entre elles dispensaient un cours sur les prix de revient. Si

¹ E. GARKE, J. M. FELLS. *Factory Accounts*. Crosby Lockwood : Londres, 7ème édition, 1922, p. 3. Rappelons que Garke et Fells (respectivement ingénieur et comptable) publièrent leur première édition en 1887. Leur livre peut se comparer à une « institution » dans la littérature anglo-saxonne en matière de comptabilité industrielle. Un événement (même s'il fallut quelques années pour qu'il soit reconnu comme tel, cf. l'écho très critique qu'en donna *The Accountant*, 5 mai 1888) dans ce qui est appelé la *Costing Renaissance*. Ainsi, lors de la conférence que R.S. Edwards donna à la London School of Economics, en 1937 (dont Solomons dans son anthologie de la littérature sur les coûts, *Studies in Costing*, ouvrage déjà cité, choisit d'en reprendre le texte), Garke et Fells sont cités comme la référence, expliquant : « les principes qu'ils ont établis alors [en 1887], restent encore aujourd'hui [en 1937] communément reconnus comme valables pour l'essentiel ».

² Kaplan et Johnson semblent plus réservés quant à l'accueil que firent les comptables aux coûts standard dans la littérature, voir page 137, *Relevance Lost*, déjà cité, ils ne fournissent, hélas, pas les références à partir desquelles ils fondent leur jugement.

³ *NACA Bulletin*, vol. 20, n° 11, 1939, p. 752-754. On compte également 38 articles entre 1930 et 1940, mais il s'agit pour 2/3 d'articles sur des applications spécifiques de la méthode contre 1/3 pour les principes généraux, soit une proportion inverse à ce que l'on peut observer lors des dix ans qui précédèrent... Signe d'assimilation des standards.

l'auteur ne nous indique pas la place qui était alors réservée aux coûts standard, cet éminent spécialiste nous fournit une précieuse information en nous livrant son opinion sur : « Les omissions dans un cours de la comptabilité des prix de revient. »

En décidant le programme d'un cours sur la comptabilité des prix de revient, il est difficile de déterminer ce qui doit être omis. Il y a des méthodes spéciales de comptabilité qui sont intéressantes, mais pour lesquelles le temps manquera. La contribution de M. A. Hamilton Church a marqué une époque importante dans le développement de ce sujet, mais elle ne mérite pas beaucoup d'attention dans un cours, bien que la lecture de ses livres soit recommandée aux étudiants. Pour ceux qu'intéresse la direction scientifique des industries et le travail de M. F. W. Taylor en particulier, il est utile d'apprendre ce que ce dernier a accompli pour la comptabilité des prix de revient, bien que ce sujet ne doive pas être traité plus longuement que le travail de M. Church.¹

On peut grâce à cette réflexion tirer une conclusion identique, pour les programmes d'enseignement, à celle que nous avons avancée pour la littérature, la méthode des coûts standard n'est pas encore pleinement intégrée en 1920, mais le symptôme de sa diffusion est présent.

b) La diffusion dans les entreprises

De par les informations dont nous disposons, le jugement que nous allons porter sera contrasté.

Selon une étude conduite par la NACA² en 1940, sur un échantillon de 325 entreprises, grosses ou moyennes pour la majorité, 168 déclaraient utiliser une méthode de comptabilisation en coûts standard, soit plus de 50 %.

Nous laisserons à Sowell le soin de commenter ces chiffres : « Quoique l'auteur reconnaisse le danger de porter des conclusions à partir de telles données [...] on peut néanmoins en tirer un élément de preuve de ce que les coûts standard occupaient une place importante parmi les méthodes de calcul de coûts. »³

En contrepoint, Johnson et Kaplan écrivent : « les comptables n'acceptèrent généralement pas l'idée d'entrer des coûts standard dans les écritures comptables, et ce jusqu'à la fin de la Seconde Guerre mondiale. »⁴ Pour abonder dans leur sens, un rapport du National Industrial Conference Board, de février 1938, note qu'en dépit d'une

¹ Paul ATKINS. *L'enseignement de la comptabilité des prix de revient dans les universités et écoles supérieures aux Etats-Unis*. Eyrolles : Paris, 1925, p. 59.

² E.M.SOWELL *The Evolution of the Theories and Techniques of Standard Costs*. Ed. University of Alabama Press, 1973, p. 319.

³ *Ibid.*, p. 320. Dans une enquête menée en 1958, c'était 66 % des principales entreprises américaines qui utilisaient les coûts standard. Tiré de A. BURLAUD, E. SIMON. *Coûts/contrôle*. Vuibert : Paris, 1985, p. 142.

⁴ H. T. JOHNSON, R. H. KAPLAN. *Relevance Lost*. H.B.S. : Boston, 1987, p. 51. Ils confirment cette idée en note 27, page 149, sans cependant livrer leurs sources.

augmentation des entreprises utilisant les standards, une enquête menée auprès de 818 entreprises révèle que seules 20 % valorisent leur stock en coûts standard¹.

Difficile de se forger une conviction sur la vue de tels éléments. On touche là les limites des observations menées par enquêtes sur les systèmes de comptabilité de gestion. Il semble néanmoins se dégager l'idée selon laquelle les coûts standard qui étaient apparus à titre isolé dans la littérature et dans les entreprises avant la Première Guerre, connurent une diffusion non systématique mais significative dans l'entre-deux-guerres. Examinons à présent quelle était la situation en France.

§2-Leur diffusion en France : 1950-1960

Nous avons vu qu'après le « temps des intuitions » — qui se termina lors de la première décennie de notre siècle — les coûts standard se diffusèrent entre 1910 et 1930. Mais ces observations valent pour les Etats-Unis. Pour la France, nous allons montrer que leur intégration à la littérature comptable ne se réalisa pas avant les années cinquante. Etant entendu que nous ne considérons pas les prix d'abonnement comme des coûts standard, du fait de la définition que nous avons retenue².

Notre exposé s'articulera en deux temps.

Nous étudierons d'abord la phase au cours de laquelle la méthode des coûts standard fut ignorée dans la littérature, voire combattue, et au mieux mentionnée avec *benign neglect* — comme diraient les Anglo-Saxons —, nous avons baptisé cette période « la quarantaine ».

Dans une seconde partie nous examinerons les conséquences qui en découlèrent pour la littérature à la lumière de la mission de productivité entreprise, début 1951, par les experts-comptables aux Etats-Unis. Nous avons retenu, comme bornes de cet intervalle, 1950-1960, et nous l'avons appelé « la vaccination ». Cela nous amènera à étudier les conversions à la méthode des coûts standard pour les auteurs ayant publié des éditions antérieures *et* postérieures à cette mission ; puis pour les livres de comptabilité analytique dont la première publication se situe après 1951, nous verrons se dégager un exposé normalisé, « standardisé », de la méthode.

¹ J. W. McEACHREN . "Can Standard Costs Be Standardized?", *NACA Bulletin*, 1940, vol. 21, n° 11, p. 681. L'auteur prend soin d'ajouter : « quoique cette information ne soit qu'une indication, elle n'en demeure pas moins significative de ce que probablement une grande partie des entreprises industrielles ne possèdent pas de système de coûts standard [en 1938]. »

² Nous avons déjà relevé que les notions de prix de convention ou prix d'ordre étaient connues depuis longtemps, la littérature s'en était faite écho, par exemple, Bournisien poussera assez loin sa réflexion dans son *Précis de métallurgie*, ouvrage déjà cité, cf. pages 129-134. On notera qu'il n'y est pas favorable, car « en opérant ainsi — estime-t-il —, on se met en contradiction avec le principe fondamental de la Comptabilité qui est la permanence des valeurs d'inventaire à leur prix de revient, on retombe dans l'empirisme et dans l'arbitraire. »

I- La quarantaine : 1910-1950

Cette période, en France, n'est pas celle d'une simple ignorance de la méthode des coûts standard qui se répandait alors dans les ouvrages et les entreprises outre-Atlantique. Le phénomène est plus subtil. Bien sûr, l'ignorance exista chez de nombreux auteurs, nous en fournirons des exemples. Mais dès les années trente la méthode fut abordée dans plusieurs livres.

Trois types d'attitude peuvent être relevés : celle qui marqua des réserves à l'approche des coûts standard, celle qui lui prêta un intérêt... distrait — une curiosité semblable à celle que l'on manifeste à l'égard d'une quelconque pratique exotique —, enfin celle qui vit des précurseurs, sorte de « prophètes », prendre position pour les coûts standard .

A- L'ignorance

Elle est caractéristique de la plus grande partie de la littérature traitant du « prix de revient comptable », mais également « uniforme » (la Cegos n'en parle ni dans le rapport de 1928, ni dans celui de 1937). Plutôt que de livrer un florilège (à la manière de ce que nous avons fait dans les chapitres précédents), bien fastidieux, nous choisirons des exemples, placés à chaque extrémité de la période et qui nous semblent édifiants.

Ainsi l'ouvrage de Charpentier, publié juste après la Première Guerre, s'inscrit dans la lignée de ceux écrits par des ingénieurs qui ont pris conscience, pendant les hostilités, que l'excellence technique n'était pas tout, que l'organisation revêtait une grande importance dans la réussite industrielle, et que le prix de revient faisait partie de cette réflexion.

Comment, dès lors, ne pas mettre sur le compte de l'ignorance, sa définition du « Prix de revient moyen ou normal », qu'il réduit au seul cas où « un travail [est] fait pour la première fois, [et qu']il faut tenir compte des frais supplémentaires qui ne se reproduisent plus et qui ne devront pas figurer dans le prix de revient normal »¹.

Ignorance compréhensible quand on se rappelle que 1919 correspond à l'année même de parution des articles de Harrison présentant, pour la première fois dans une revue, une explication de la méthode des coûts standard.

Admettons, de même, que Verzier, dans son article de 1923, n'en ait pas eu connaissance. Ce qui le conduit à défendre l'idée que le comptable puisse rester étranger au standard².

¹ P. CHARPENTIER. *Organisation industrielle*. Paris: Dunod, 1919, p. 236.

² Pedro VERZIER. Comptabilité et prix de revient, in *L'Organisation scientifique*, congrès de juin 1923. Paris : Ravisse, p. 16-17. On notera qu'il se réfère, dans cette communication, à des ingénieurs américains, Gillette et Dana, qui plaident pour la disjonction entre comptabilité et prix de revient, ce à quoi il est opposé, la comptabilité devant, selon lui, être une auxiliaire au prix de revient. Cela témoigne, en tout cas, de ce que les idées américaines sur le prix de revient qui arrivaient en France, après la Grande Guerre, n'évoquaient pas la technique des standards.

Une indulgence dont ne peut bénéficier Sylvain Williquet, l'auteur du *Contrôle budgétaire dans une grande entreprise industrielle*, paru en 1947, qui ne dit rien quant à la manière d'établir les « prix de revient prévisionnels », et ne songe pas à en faire la comparaison avec les réalisations¹.

Le fait que Williquet ait été Belge, ne change rien à l'affaire, la même année, en 1947, on trouve également en France le livre de Brunerie et le travail de Roussel qui ne soufflent mot des coûts standard. Lorsqu'ils traitent des notions de « prix de revient rationnel »² et « des méthodes modernes de comptabilité industrielle et de détermination des prix de revient »³ — moments propices pour évoquer les standards —, ils se limitent à la présentation de la méthode des sections homogènes.

Jusqu'à ce que le Plan comptable de 1947, publié dans le *Journal officiel* le 23 octobre, évoque, en une demi-page, le prix standard, le silence sur ce sujet fut la règle dans la littérature sur les prix de revient. Les quelques cas que nous venons d'évoquer en portent témoignage, car, si dans les situations limites : du fait du thème traité (prix de revient normal, prix de revient prévisionnel) ou de l'année (1947), il n'est pas fait référence à la notion de coûts standard, on imagine sans peine que dans un ouvrage classique de comptabilité industrielle ou de présentation des sections homogènes, le thème n'ait pas été abordé davantage.

Il y eut pourtant des exceptions au cours de cette période, 1910-1950, en tout cas à partir de 1930. Nous les présenterons toutes (il y en a une dizaine) et les rangerons en deux classes : si la première comprend les auteurs qui se montrent critiques à l'égard de la méthode, la seconde réunit ceux qui lui accordent quelque attention, sans malveillance, mais en superficie, sans se donner le temps ni d'en expliquer le fonctionnement, ni l'intérêt.

Leur présence justifie que nous ayons retenu le terme de quarantaine pour qualifier la période 1910-1950. En revanche, pour les dizaines d'ouvrages qui restèrent muets sur les standards, il eût été peut-être mieux avisé d'évoquer l'indifférence plutôt que l'ignorance ? En tout cas il nous faudra chercher à en comprendre les raisons.

B- La réticence

¹ D'autant plus troublant que l'ouvrage est préfacé par un Américain, Graham Parker, membre de l'ASME. Williquet, qui s'est inspiré pour son livre de l'organisation implantée à l'Union Chimique Belge. mentionne, page 18, que son travail fait suite à celui qu'y mena préalablement Héranger en introduisant le taux horaire machine, le même que ce dernier mit en place chez Saint-Gobain vraisemblablement et sur lequel nous reviendrons. Ce qui laisserait penser que Williquet ait été sous l'influence de Church, mais sans le dépasser et maîtriser les standards.

² G. BRUNERIE. *Organisation et réorganisation des entreprises*. Calman-Lévy : Paris, 1947, p. 176 et suivantes.

³ G. ROUSSEL. *Prix de revient et comptabilité industrielle dans une usine de transformation de l'aluminium et ses alliages*. Mémoire pour l'obtention du titre d'ingénieur, disponible à la bibliothèque Cujas : Paris, 1947, p. 8.

Dans son livre sur le prix de revient, Delaporte consacre un chapitre (quatre pages) à ce qu'il appelle le « prix de revient étalon » défini comme étant « strictement dressé sur un fondement scientifique, sans s'occuper des impondérables : mauvaises matières, temps perdus, accidents,... qui viennent rompre le rythme régulier de la fabrication. [...] D'où, l'ingénieur doit continuellement chercher à atteindre ce prix de revient, qui dans ses éléments, fixe toujours le prix détaillé de chacun d'eux, au fur et à mesure de la fabrication ; il a ainsi immédiatement, les écarts dont il recherche les causes ; il obtient ainsi une correction quasi spontanée des effets constatés. »¹

Delaporte ne rentrera pas dans les explications qui auraient permis à son lecteur de comprendre le fonctionnement de la méthode, ce qu'on pourrait lui reprocher. D'autant que dans le chapitre qui suivra, « le prix de revient au plus bas prix de revient », il ne répugnera pas à développer sur onze pages le fonctionnement de cette méthode de son crû. En revanche, il n'est pas permis de lui faire grief de n'avoir pas compris lui-même, et parfaitement, quels étaient les principes des coûts standard.

Pour la défense de son approche, il apporte certains arguments qui lui permettent de justifier, selon lui, qu'il nourrisse « quelques préventions vis-à-vis de ce prix de revient étalon, autour duquel s'élève un certain battage, comme d'une méthode extraordinaire de direction et de surveillance »².

Conclusion : il connaissait les coûts standard, ces derniers jouissaient déjà, en 1934, d'une certaine popularité, il leur opposait une méthode concurrente... la sienne.

Au même moment, Trossen se fait également l'écho des standards dans son livre, notant au passage : « Aux Etats-Unis, beaucoup d'industriels utilisent des prix de revient standard. »³ Sa définition du standard ne jouit pas de la même précision que celle fournie par Delaporte : à un moment il écrit que « pour établir le prix standard, on choisit le prix du jour d'une période normale »⁴, mais nous dit, plus loin, « pour l'établir, on choisit généralement le prix de revient moyen tel qu'il résulte des expériences des années précédentes »⁵.

En revanche, il va se montrer beaucoup plus précis quant au fonctionnement de la méthode, reprenant la présentation que Harrison en avait donnée dans différents textes, auxquels il est fait expressément référence. Mais au final, cela ne l'empêche pas de prendre ses distances, écrivant : « Nous sommes de l'avis que dans la pratique, des relevés sur fiches suffisent amplement, de sorte que l'on peut bien se dispenser de l'application des formules "académiques" de Harrison »⁶.

¹ René DELAPORTE. *Comptabilité appliquée à l'industrie : Le prix de revient*. Paris: Encyclopédie Roret, 1934, p. 91.

² *Ibid.*, p. 96.

³ Joseph TROSSEN. *Le calcul des prix de revient industriels spécialement au point de vue du degré d'exploitation*. Luxembourg : Université de Louvain, 1934, p. 64.

⁴ *Ibid.*.

⁵ *Ibid.*, p. 127.

⁶ *Ibid.*, p. 68.

Ce type de réticences, doublées d'incompréhensions, se prolongera encore après la guerre, ce ne sera qu'après les missions de productivité, en 1950-51, qu'elles se dissiperont.

Ainsi Léo Chardonnet, en 1946, évoquant le prix standard (qu'il assimile au prix forfaitaire), explique :

La méthode des prix de revient standard est théoriquement fort séduisante, mais elle entraîne de sérieuses difficultés matérielles. M. Camille Lambert, qui a traité ce sujet avec une grande clarté, termine son étude par cette conclusion, que nous approuvons sans réserve : "Le principe de la comptabilisation des écarts est excellent, mais on n'est pas encore arrivé, dans le domaine de l'application, à fixer les moyens pratiques et simples de la constatation".¹

Cette mise en garde devant le surcroît de travail administratif généré par la comptabilisation des écarts se lit toujours en 1949 chez Leemans et Labar². Néanmoins, cette fois, elle a lieu au terme d'un exposé très explicite. C'est cette absence de mode d'emploi qui fait défaut aux ouvrages ayant adhéré sans réserve, avant 1950, à la méthode des coûts standard, mais sans conviction, par simple curiosité pourrait-on dire. Nous allons tenter d'en apporter l'illustration.

C- La curiosité

Par le témoignage de Delaporte, nous savons que la France était avertie, dès 1934, de l'existence d'une méthode en coûts standard. Nous avons déjà fait part de notre sentiment que cette méthode n'ait pas été connue au lendemain de la Grande Guerre. Le titre de l'ouvrage de Bertrand Thompson, *Méthodes américaines d'établissement des prix de revient*, peut à cet égard être trompeur, car, en vérité, il fait référence aux principes de Church et non à ceux d'Harrison.

Nous pensons que ces derniers ne parvinrent à l'attention du public français qu'à partir des années trente. Il nous semble que le congrès international de comptabilité de New-York, en 1929 — au cours duquel Harrison fit, avec d'autres, une communication sur les coûts standard —, marque une étape décisive dans leur perception en France. Tout simplement parce que les textes des discours ayant été traduits de l'américain, il

¹ Léo CHARDONNET. *Traité de comptabilité industrielle*. Bordeaux : Delmas, 1944, p. 28. On trouve la même citation, en page 47, dans la 30ème édition parue en 48, la différence se faisant dans le traitement des prix forfaitaires, qui englobent toujours les prix standard, mais pour lesquels, Plan comptable 47 oblige, une sous-section spécifique leur est réservée, voir p. 116-117. Quant à voir dans Camille Lambert une référence en matière de coûts standard, quel que soit l'intérêt des remarques qu'il fit sur l'abonnement des charges et l'intérêt à comparer prévisions et réalisations, cela nous semble excessif.

² Louis LEEMANS, Armand LABAR. *Administration organisation et comptabilité industrielles*. Amiens : Ed. Scientifiques et littéraires, 1949, p. 360. Leur compatriote, Louis PAUWELS, mentionne également la méthode des standards, dans son ouvrage, *Analyse d'exploitation*, Bruxelles : Les éditions comptables, commerciales et financière, 1947, p. 159-161 ; mais sans atteindre leur niveau d'explication.

apparaissait pour la première fois en langue française une présentation claire et complète de ce qu'était cette technique.

C'est à la lumière de ces faits qu'il faut examiner le petit livre de Ludwig paru en Allemagne en 1930, et traduit la même année en français, sur *Le contrôle budgétaire dans les entreprises industrielles*, dans lequel on peut lire : « nous ne voulons pas insister ici sur la comptabilité des frais standard, on voit assez qu'elle réalise une grande simplification pour les comptes d'exploitation »¹. Mais n'y consacrant qu'une seule page, il ne pouvait qu'entretenir ou susciter l'intérêt pour cette nouvelle approche.

De la même façon, Pasdermajian, en 1934, reste trop elliptique pour que son propos puisse servir à une application pratique lorsqu'il préconise « d'établir pour toutes les catégories de dépenses et pour les prix de revient, des chiffres étalons, déterminés soit par une étude préalable (méthode scientifique), soit en se basant sur les résultats passés. [De] comparer d'une façon continue les performances effectuées avec les chiffres étalons »². D'ailleurs dans *Le mémento de l'organisateur* qui paraît deux ans plus tard, en 1936, la référence qu'il donne lorsqu'il traite du « prix de revient étalon »³, c'est Emerson, l'ingénieur ; de Harrison — le comptable — il ne souffle mot. Quand l'auteur se veut plus précis sur les problèmes de comptabilité, ce n'est pas pour donner des schémas sur les écritures à passer, ni pour donner à voir comment peut se conduire l'analyse des écarts, mais pour rendre compte de la méthode du taux horaire machine avec taux supplémentaire.

Les deux éditions du *Prix de revient dans l'industrie*, de Gustave Paris, adoptent une présentation identique, et bien maîtrisée du concept de standard⁴. Mais on sent l'auteur peu impliqué, manifester une marque de recul, quand il nous explique « ne pas vouloir approfondir ce système qui nous intéresse, parce qu'il touche au problème du prix de revient⁵, relevons — ajoute-t-il — qu'il est surtout praticable dans les entreprises fabriquant un seul produit ou un nombre restreint de produits fabriqués régulièrement en

¹ Heinz LUDWIG. *Le contrôle budgétaire dans les entreprises industrielles*. Paris : Librairie de documentation, 1930, p. 31. On trouve une démarche analogue chez Maurice MAREUSE. *Le contrôle budgétaire dans les entreprises*. Paris : Dunod, 1938; mais à la différence de Williquet, il prend soin de préciser ce qu'il faut entendre par « prix de revient normaux » et d'insister sur l'utilité d'opérer « les comparaisons terme à terme entre les prévisions et les réalisations », voir page 31-39.

² H. PASDERMAJIAN. *Résumé de comptabilité industrielle*. Genève : Commission de rationalisation, 1934, p. 30.

³ H. PASDERMAJIAN. *Le mémento de l'organisateur*. Bruxelles : Ed. L'efficienne, 1936, voir p. 202-208.

⁴ Ainsi écrit-il, « toutes les différences entre les dépenses normales et les dépenses réelles seront portées en détail des sous-comptes à analyser. Le résultat des recherches permettra non seulement de connaître les raisons des dépassements de dépenses ou des améliorations par rapport aux prévisions, mais encore de prendre des mesures pour éviter les pertes », *Le prix de revient dans l'industrie*, Neuchâtel et Paris : Delachaux & Niestlé, 1946, p. 176.

⁵ Dans un ouvrage qui traite des prix de revient, on a du mal à comprendre l'auteur qui nous dit : d'une part être intéressé par la méthode des coûts standard, et d'autre part ne pas vouloir l'approfondir. Au-delà du formalisme logique, nous croyons pouvoir traduire par « du fait que l'on traite des prix de revient, on va évoquer les standards, mais on ne va pas s'y attarder car c'est une méthode qui n'en vaut vraiment pas la peine... ».

grande série. »¹ Aussi n'est-on pas surpris quand il aborde, dans un chapitre complet, la notion de « prix de revient et contrôle du rendement », de constater qu'il ne fait pas référence aux standards.

Comme pour faire mentir Paris, c'est justement avec une usine produisant une grande variété d'articles que Mabit nous rapporte avoir expérimenté la « comptabilité standard »². Le fait d'avoir pratiqué cette technique explique, sans doute — à la différence des auteurs précédents —, qu'il consacra trois pages à présenter un schéma d'écritures, et précisa comment conduire l'analyse des écarts. Si la lettre de la méthode est respectée, c'est l'esprit dans lequel il la traduit qui trahit une forme de désinvolture : « après avoir parcouru le cycle à peu près complet des problèmes que soulève l'organisation d'une comptabilité, il nous a paru intéressant de signaler un système de comptabilité usité aux Etats-Unis, la "Comptabilité standard" qui consiste à se servir selon une certaine forme de prix conventionnels pour l'établissement des prix de revient »³ ; comme si, avant de refermer la couverture, l'auteur se rappelait qu'il existât — dans un autre continent — une variété d'une espèce (les prix conventionnels) déjà fort bien connue en France.

« Ici ouvrons une parenthèse. » C'est par ces termes que Danty-Lafrance, en 1941, commence son propos sur les prix standard. D'entrée de jeu on comprend l'importance qu'il leur assigne. Encore ne propose-t-il d'y avoir recours que dans le calcul de la main-d'œuvre, et après avoir souligné que cela « paraît une hérésie aux théoriciens de la Comptabilité classique. »⁴

Dans l'ouvrage qu'il publie en 1948, sur le Prix de revient, il ne rentrera pas davantage dans le détail comptable pour expliquer le fonctionnement des écritures et l'analyse des écarts. Il est, en cela, cohérent avec l'objectif qu'il annonçait en sous-titre : « conforme au Plan comptable général de 1947 »⁵.

Au contraire Charles Brunet publiant la même année, en 1948, la *Technique de la comptabilité industrielle dite comptabilité analytique d'exploitation*, se fera explicite sur

¹ *Ibid.*

² C'est dire, au passage, la portée de l'argument dont usa Paris pour ne pas généraliser l'usage des coûts standard à tous les cas. Notons que Mabit, conditionnera également le recours aux standards à une stabilité des prix... En 1951, quand les missionnaires français s'émerveilleront sur les standards, l'Amérique sera en pleine inflation, guerre de Corée oblige, et les expert-comptables trouveront dans l'instabilité monétaire une raison supplémentaire de vanter les mérites du système.

³ Jean MABIT. *Monographie comptable sur la comptabilité des prix de revient/ L'organisation des sociétés*. Etampes: SRIP/ Dornmann, 1946, p. 82.

⁴ Jean DANTY-LAFRANCE. "Le prix de revient". Extrait des *Mémoires de la Société des ingénieurs civils de France*, 1941, p. 7. On sait, que depuis Chevandier de Valdrôme (1878), voir thèse de Marc NIKITIN, déjà citée, p. 465-468, les centraliens étaient sensibilisés aux questions comptables. Aussi ne s'étonne-t-on pas de voir intervenir Danty-Lafrance, lui-même centralien, dans le cadre de la Société des Ingénieurs Civils de France dont l'origine se confond avec celle de l'Ecole Centrale des arts et manufactures ; qui rappelons-le fut créé en 1829 pour faire pendant avec une autre Ecole Centrale (des Travaux Publics), créée, en 1794, pour former des ingénieurs d'Etat, et qui allait devenir l'Ecole Polytechnique. Voir sur ce sujet notamment l'article de B. JACOMY. A la recherche de sa mission. *Culture technique*, n° 12, mars 1984, p. 209-219.

⁵ Jean DANTY-LAFRANCE. *Organisation comptable et prix de revient*. Paris : CNOF, 1948. 92p.

les écritures à passer, la manière de conduire une analyse d'écart, etc. Une phrase nous permet néanmoins de percevoir la coupure qui existe entre sa présentation et celles qui seront faites au retour des missions de productivité : « la méthode, écrit-il, doit être appliquée toutes les fois qu'il est utile de déceler les différences entre la réalité et la prévision; lorsque ce n'est pas intéressant, il est inutile de créer la complication »¹. Disant cela il reste étranger à l'une des facettes — la plus importante sans doute — de la méthode : celle d'introduire « le calcul dans les réactions psychologiques », selon l'éloquente formule qu'utilisa Raymond Bailleul, ingénieur IDN et chef d'entreprise, lors d'une conférence tenue en mai 1939, et dont le texte fut reproduit dans la revue du CNOF².

Dans cet article, ni la question des écritures comptables ni l'analyse des écarts ne sont abordées. Absences qui méritent que nous y prêtions attention. Certes l'auteur de l'article n'était pas un comptable, mais pourquoi le thème ne fut-il pas repris par l'un d'entre eux ? D'autant que le CNOF, né en 1925 du regroupement des organisateurs tayloriens et des partisans de Fayol, réunissait des ingénieurs mais également des HEC³.

Il est d'ailleurs intéressant de noter qu'à son origine, le CNOF témoigna un vif intérêt — fléchissant ensuite — au prix de revient. Ainsi peut-on relever, dès le troisième numéro, un article sur la comptabilité comme moyen de contrôler la fabrication, signé d'un ingénieur des Arts et Métiers, L. Nottin, déclarant :

d'une manière générale, pour l'ingénieur de fabrication ou pour le chef d'atelier, la comptabilité représente une collection de « paperasses » et de livres variés, permettant de savoir ce que les clients doivent à l'entreprise ou de fixer ce que l'entreprise doit aux fournisseurs et de déterminer également l'avoir en caisse. L'impression de beaucoup de ces techniciens est que la comptabilité ne peut donner sur la marche de l'affaire que des indications approchées, souvent fantaisistes et parfois embrouillées.⁴

Après ce constat sévère sur l'utilité de la comptabilité pour « la marche de l'affaire », Nottin s'interroge : « La comptabilité peut-elle prétendre jouer un rôle actif dans la vie de l'entreprise ? », sa réponse est affirmative sous la « condition que les comptables et les ingénieurs ne s'ignorent pas » et de juger : « un groupement comme le CNOF peut faire beaucoup pour ce rapprochement. »⁵

Et pourtant, il faudra attendre le lendemain de la mission de productivité de 1951⁶ pour que les notions de coût standard soient de nouveau abordées par le Bulletin, et cette fois

¹ Charles BRUNET. *Technique de la comptabilité industrielle dite comptabilité analytique d'exploitation*. Paris : Foucher, 1948, p. 46-47.

² Raymond BAILLEUL. « L'Organisation Scientifique du Travail et de la Comptabilité par la Méthode des Standards ». *Bulletin du CNOF*, mai 1939, p. 304.

³ Marc MEULEAU. *Les HEC et l'évolution du management en France (1881 - Années 1980)*. Nanterre : Thèse d'Etat, 1992, p. 861. Pour l'histoire du CNOF, voir : Aimée MOUTET. *La rationalisation industrielle dans l'économie française au XXème siècle*. Thèse d'Etat : Paris-Nanterre, 1992, p. 485-497.

⁴ L. NOTTIN. « Comptabilité et technique ». *Bulletin du CNOF*, novembre 1927, N° 3, p. 1.

⁵ *Ibid.*, p. 6.

⁶ Article de M. PAYER, centralien, membre de la mission d'étude, en juillet 51 ; article de C. BRUNET, HEC, en avril 1952.

par des comptables. Faut-il y voir l'indice que la mise en quarantaine fut prioritairement le fait des comptables, en opposition à des ingénieurs demandeurs de cette technique qui eût pu leur être utile ? C'est une pièce à verser au dossier.

Mais la rigueur oblige à considérer également les articles parus dans d'autres revues, dans des livres, et qui sont le fait de comptables. Nous les avons appelés « le prosélyte et le prophète ».

D- Le prosélyte et le prophète

Notre hypothèse est que les coûts standard, quoique connus à partir des années 1930, ne furent pleinement adoptés qu'après les missions de productivité. « Pleinement » signifiant : d'une part, que la méthode ait été expliquée de façon exhaustive (définition correcte du standard, présentation des écritures et analyse des écarts formalisée) ; et d'autre part, qu'elle fût libérée de certaines des réserves dont elle avait fait l'objet et qui, en vérité, témoignent d'une incompréhension des principes de la méthode.

Avec cette définition, les textes présentés jusqu'alors ne remettent pas en cause notre hypothèse. Nous allons voir qu'il en va autrement dans le cas des articles de Commesnil ou des livres de Bourquin. Mais notre argument n'est pas qu'il n'y eût aucun texte présentant les coûts standard — auquel cas elle serait effectivement réfutée —, ce que nous soutenons c'est que ces textes furent marginaux, mis en quarantaine.

En plus des discours de la conférence qui se tint à New-York en 1929 — que nous avons déjà évoquée — il y eut, en 1932, un article de M. Perris très clair et relativement complet qui fut traduit de l'américain afin de faire connaître les coûts standard en France. Dans la perspective de notre réflexion sur les rôles respectifs des ingénieurs et des comptables quant à l'introduction des coûts standard dans notre pays, il n'est pas superflu de noter que le traducteur de Perris, A. Schubert, était centralien¹.

Hormis ces traductions, c'est vers Commesnil et Bourquin qu'il faut se tourner pour appréhender l'apparition de la méthode des coûts standard dans la littérature française, respectivement dans des articles et dans des livres.

1- Commesnil : le prosélyte

Gilles Commesnil, expert-comptable breveté par l'Etat, maître de conférence au Conservatoire des Arts et Métiers, prit la direction des revues *L'organisation* et *Le*

¹ Norris PERRIS. "Contrôle des résultats en fonction du prix de revient", in *L'organisation scientifique dans l'industrie américaine*. Dunod : 1932, p. 518-536. Chapitre traduit de l'américain par A. Schubert. On notera que Perris était membre de la société Stevenson, Harrison et Jordan. Il n'est pas sûr que le livre ait rencontré de nombreux lecteurs, pour preuve, la Bibliothèque Nationale n'en a pas trace et le seul exemplaire que nous ayons rencontré — à la bibliothèque du CNAM — n'avait jamais été ouvert, il nous a fallu un coupe-papier pour le lire !

commerce la même année, en 1934. Il s'y fera le prosélyte des méthodes de contrôle budgétaire et des coûts standard.

Sa communication au congrès international de comptabilité de 1935, intitulée Contrôle budgétaire et comptabilité¹, en porte déjà trace. Alors qu'il évoque la difficulté pour le chef d'entreprise de comparer les écarts causés par les quantités ou par les prix, il déclare : « L'adoption des prix standard, éléments fixes utilisés à la fois par les techniciens et les comptables fournit la solution au problème posé »², et — sans entrer dans le détail — il fournit un exemple tout simple avec un tableau schématique des mouvements à journaliser selon la comptabilité à prix standard.

Il ne sera guère plus explicite dans des articles qu'il signe en 1937 et 1938 soit pour *L'organisation*, soit pour *Le commerce*. Mais il nous permet d'être conforté dans notre sentiment que « la méthode du prix de revient normal ou standard, [est] très peu connue en France ». Peut-être conclut-il trop rapidement, à notre goût, en ajoutant cela lui « apparaît comme la conséquence de l'évolution industrielle »³.

Dans le numéro de novembre-décembre 1939, il publie la traduction d'un article de Harrison qui retrace les différentes étapes de développement du prix de revient : la première lui paraissant être le « Prix de revient réel » (ce que nous avons appelé par ailleurs le « prix de revient comptable »), la deuxième étant marquée par le « Prix de revient Normal » (proche de ce que nous avons nommé le « prix de revient uniforme »), le prix de revient standard symbolisant, selon lui, le dernier progrès en date⁴.

Début 40, la « drôle de guerre » s'est installée, Commesnil va nous permettre d'en entrevoir le climat. En deuxième de couverture il adopte un ton de circonstances, déclarant : « Nos frères, nos fils, nos amis qui sont en première ligne, prêts au sacrifice pour défendre notre sol national, tiennent, tiendront jusqu'à la victoire. », en regard figure un article signé de lui, sur les coûts standard, le titre en est... « La

¹ Lors du IV^{ème} congrès international de comptabilité qui se tint à Marseille en 1935, La 2^o question qui fut traitée portait sur «Le rôle du comptable dans le problème budgétaire des entreprises», dans le rapport que fit Commesnil, il évoqua, page 54, brièvement la notion « établissement des standards ».

² G. COMMESNIL. «Contrôle budgétaire et comptabilité». *L'organisation*, août 1935, p. 336. On relève dans ce même numéro d'août 1935, un article de C. BILLARD, «Le contrôle budgétaire au congrès de Londres», qui rapporte la distinction très claire que Ch. Penglaou établit entre « prix de revient absolu » et « prix de revient standard » (cf. p. 353), mais il s'agit d'une simple incidente, l'auteur de la remarquable *Introduction à la technique comptable* n'ayant jamais développé ses conceptions en matière de prix de revient.

³ G. COMMESNIL. L'abaissement du prix de revient. *L'organisation*, mai 1937, p. 133. Nous avons rencontré dans les revues que dirigeait Commesnil des publicités pour des ouvrages qu'il aurait publiés ; de ceux-ci nous n'avons trouvé nulle trace. L'existence de longs articles paraissant en plusieurs livraisons (nous pensons notamment à la série sur « Etude économique et comptabilité, le prix de revient », en collaboration avec H. KERWER), nous laisse penser que ces différents articles furent colligés dans des brochures qui tiendraient lieu de livre.

⁴ W. E. HARRISON. Principe et pratique des prix de revient. *L'organisation*, novembre-décembre 1939, p. 253-254. Dans un article paru en mars 1939, dans le *Bulletin du CNOF*, Traploir présente un développement similaire, sauf qu'il intervertira les places entre standard et prix de revient normal, la méthode Cegos lui paraissant comme le dernier raffinement du progrès ! Question insoluble, pensons-nous, car il n'existe pas d'incompatibilité entre sections homogènes et standards ; utiliser les sections n'entraîne pas comme conséquence que l'on renonce aux standards, et réciproquement. Ce qui rend bien impossible de juger en terme de progrès linéaire.

prédétermination des prix de revient dans une **fabrique de pantoufles d'appartement** » !

Prêcher pour l'utilisation des coûts standard dans cette situation ne se rapprocherait-il pas d'un prêche dans le désert ?

2- Bourquin : le prophète

Si Commesnil se fit un propagandiste de la méthode des coûts standard, au travers de nombreux articles, aucun ne parvint à la sûreté technique, la maîtrise, qui caractérise le travail de Maurice Bourquin. Déjà dans deux fascicules, parus en 1937 et 1939¹, il présentait brièvement cette méthode dont il se faisait l'avocat. Mais c'est en 1943 qu'il porte à perfection ses explications dans son *Précis de comptabilité industrielle par la méthode des prix de revient standard*.

Dans la préface de la troisième édition de cet ouvrage, en 1954, Bourquin déclarait que : lorsqu'il introduisit « il y a une vingtaine d'années environ, la méthode des prix de revient standard, [il faisait] figure de prophète isolé dans la foule un peu sceptique des défenseurs de l'école traditionnelle. Depuis lors, les idées ont fait leur chemin et ces mêmes prix de revient standard bénéficient aujourd'hui d'une vogue »².

« Nul n'est prophète dans son pays » veut le dicton, mais notons que Maurice Bourquin était professeur à HEC Lausanne !

Il ajoutait dans cette même préface : « il ne s'agit pas d'accepter en vrac des méthodes américaines conçues pour des conditions matérielles et psychologiques qui ne sont pas les nôtres. » Nous aurons l'occasion de nous interroger pour savoir dans quelle mesure les conditions françaises se prêtaient à l'utilisation des coûts standard. Pour l'heure, nous nous contenterons d'apprécier ce que fut l'accueil de cette technique en France au début des années 1950. Cela implique d'évoquer le rôle des missions de productivité qui peuvent être comparées à l'inoculation d'un vaccin.

II- La vaccination

Nous allons dans un premier temps chercher à comprendre ce que furent ces missions de productivité, puis nous tenterons d'en percevoir les conséquences sur la littérature comptable. Pour ce faire, nous les organiserons en deux classes : la conversion, puis la standardisation.

¹ Maurice BOURQUIN. *Méthodes modernes de répartition des frais généraux dans l'industrie*. Paris : Dunod, 1937. Et *La crise sociale et monétaire et ses répercussions sur le calcul des prix de revient*. Paris : L'usine, 1939.

² Maurice BOURQUIN. *Précis de comptabilité industrielle par la méthode des prix de revient standard*. Paris : Dunod, 1954, préface.

A- Les missions de productivité

Il nous faut d'abord replacer ces initiatives dans le contexte de l'époque, mettre à jour ce qu'en furent les ressorts, tant en France qu'aux Etats-Unis.

Après avoir apporté un éclairage global sur ce singulier pèlerinage, tant économique qu'idéologique, nous concentrerons le faisceau sur leur aspect management et plus spécifiquement comptable.

1- Les motivations françaises

Dans les quatre années qui suivront la capitulation de l'Allemagne nazie, la production va quadrupler pour atteindre « en mai 1949 les niveaux de 1929, c'est-à-dire que la production est des plus élevées que notre territoire ait jamais connues. »¹

Mais, en 1949, ces performances rapportées à celles obtenues outre-Atlantique ne poussent pas à la satisfaction. En citer quelques-unes suffira pour s'en convaincre : avec 7 millions de paysans les Etats-Unis nourrissent abondamment leurs 140 millions d'habitants, quand pour le même nombre d'agriculteurs, les paysans français peinent pour contenter leurs compatriotes.

En 1948, il faut cinq heures à un Français pour faire le travail qu'un Américain accomplit en une heure (la proportion était de 3 pour 1, en 1938)².

Ces différences de niveau de vie, en faveur du modèle américain, n'exercent pas néanmoins une attraction universelle, certains voyant derrière « l'américanisation des rapports sociaux et des techniques de production, une lente adaptation à un capitalisme honni par la classe ouvrière. »³

Ces réticences françaises viennent éclairer, pour partie, ce que furent de l'autre côté de l'Atlantique les motivations américaines dans l'élaboration d'un programme visant à hausser le niveau de productivité français.

2- Les motivations américaines

La fin de la Première Guerre avait vu les Etats-Unis renouer avec la doctrine isolationniste de Monroe. Imputer à l'Amérique la responsabilité du second conflit qui secoua l'Europe vingt ans plus tard serait absurde et outrancièrement réducteur. On ne peut cependant manquer de s'interroger sur ce qu'aurait été une Allemagne dédouanée des

¹ Jean FOURASTIE. "Le problème de la productivité en France". *Réalités*, octobre 1949, p. 2.

² *Ibid.*, p. 5.

³ G. BOSSUAT. *La France, les Etats-Unis et l'unité européenne*. Imprimerie Nationale : Paris, 1992, p. 390.

réparations de guerre, une France libérée des emprunts contractés outre-Atlantique, une Société des Nations que n'aurait pas désertée la première puissance économique mondiale,...

Peut-on douter que ces réflexions n'aient pas pénétré l'analyse des responsables américains, eux-mêmes confrontés à la reconversion d'une industrie-arsenal ?

De façon plus géo-politique on peut juger, avec Bossuat, que si : « Les Etats-Unis militaient pour l'unité européenne avec insistance depuis l'été 1947. Ils ne le firent pas par idéalisme fédéraliste ou pour le bonheur des Européens. Les préoccupations de reconstruction économique de l'Europe s'intégraient dans une vaste réflexion sur le danger soviétique. Le discours du 5 juin [prononcé par Marshall à Harvard] a sans doute été un acte idéal, pour autant qu'un acte international d'un Etat puisse l'être. »¹ C'est dire la place que l'auteur, vraisemblablement lecteur de Machiavel, laisse aux bons sentiments.

Si les bases d'une aide américaine à la France furent posées avec le plan Marshall (dénommé officiellement *European Recovery Program* ou ERP, en 1948), un sentiment était partagé sur les deux rives de l'Atlantique, c'est qu'elle devait s'accompagner d'efforts de productivité. « En 1948 [fut] créé au Commissariat général au Plan un Groupe de travail sur la productivité présidé par Jean Fourastié »², alors que « les responsables américains des programmes du Plan Marshall s'inquiètent, de leur côté, des retards français, [...]. Ils considèrent que les aides financières perdront de leur efficacité si la mentalité dans les usines ne change pas, si d'importants efforts d'organisation n'accompagnent pas l'installation des nouvelles machines, des chaînes de montage et des moteurs électriques importés des USA [...]. Pour cet objectif, les responsables américains conçoivent le principe de programmes d'information et de formation, et de visites et missions destinées à montrer aux responsables français comment les choses se passent réellement dans les entreprises américaines. »³

C'est dans ce cadre, « partiellement inspiré par les autorités économiques américaines qui mettent comme condition à l'obtention de crédits par la France la formation d'un groupe de « gestionnaires » indigènes, économiquement compétents et politiquement sûrs »⁴, que l'Association française pour l'accroissement de la productivité (AFAP) se met en place en 1950 pour organiser les missions de productivité.

¹ *Ibid.*, p. 200.

² Luc BOLTANSKI. *Les cadres*. Minuit : Paris, 1982, p. 158. Jean Fourastié n'est pas seulement l'auteur d'un « Que sais-je ? » sur la comptabilité, dont le succès depuis 1943 n'a jamais cessé (plus de 150 000 exemplaires vendus, à ce jour, pour ce phénomène, on se reportera à J-G DEGOS. "L'essentiel et l'accessoire dans la diachronie d'une pensée comptable". Actes de la IIème journée d'étude Histoire de la comptabilité, 1996) ; il a signé, en 1947, un ouvrage sur la productivité, dans la même collection, d'une clarté remarquable. On gagne, en le lisant aujourd'hui, car, « nul mieux que lui — écrit l'historien J.P. Rioux — n'a exprimé à l'aube des années cinquante l'idéologie du progrès la morale prospective et décrit une "histoire de demain" qui sera celle du confort et du travail. »

³ C. STOFFAES. La révolution invisible une mise en perspective de l'expérience des missions de productivité in *Le Plan Marshall*. CHEFF, 1993, p. 756-757.

⁴ Luc BOLTANSKI. *Les cadres*. Minuit : Paris, 1982, p. 157.

Quarante missions comprenant 511 visiteurs firent le voyage cette année-là ; puis le rythme s'est accéléré au cours des deux années suivantes. « Vers la fin de 1953, date à laquelle cette activité commença à décliner, quelque trois cents missions et 2 700 visiteurs avaient traversé l'Atlantique »¹.

3- Une productivité qui passe par la découverte du management

Tous ceux qui ont étudié les missions de productivité, s'accordent à dire que l'AFAP « voulait produire un choc sur la nation en lui faisant prendre conscience des aspects les plus “profonds” des problèmes, et [qu']elle s'efforça donc d'attirer l'attention sur un certain nombre de questions tel le management, plutôt que sur le matériel de production. »² Stoffaes allant jusqu'à dire : « A propos de productivité, il est donc probablement plus pertinent de parler de révolution culturelle, de changement profond des mentalités et des comportements »³.

« On peut dire sans exagération que les Français découvrirent le “management” entre 1950 et 1953 »⁴, selon Kuisel. Nous allons chercher à comprendre comment cette remarque peut s'adapter à la technique du calcul des prix de revient.

Si l'on adopte une acception étroitement technique du « management », l'exposé très complet que le rapport de mission va faire sur les coûts standard⁵ n'est pas proprement dit une découverte pour les Français, puisque les principes en avaient déjà été exposés par le passé. Mais nous avons établi qu'ils avaient été accueillis dans une relative indifférence.

Nous allons montrer que les rapports vont avoir deux effets : d'une part ils serviront à mettre en évidence les faiblesses, pour une utilisation de gestion, des techniques comptables utilisées jusqu'alors pour calculer le prix de revient, d'autre part ils feront ressortir les avantages des coûts standard dans la perspective du manager.

Nous illustrerons cette opposition, en articulant le texte des rapports, selon trois couples : la relation comptable / production, l'approche historique *versus* prévisionnelle, la confrontation entre exactitude et rapidité.

a) La relation comptable / production

¹ Richard F. KUISEL. “L’*American Way of Life* et les missions françaises de productivité”. *XXème siècle Revue d’histoire*, 17, 1988, p. 24.

² *Ibid.*, p. 31.

³ C. STOFFAES. La révolution invisible une mise en perspective de l’expérience des missions de productivité in *Le Plan Marshall*. CHEFF, 1993, p. 758.

⁴ Richard F. KUISEL. “L’*American Way of Life* et les missions françaises de productivité”, déjà cité, p. 26.

⁵ *La comptabilité mesure et facteur de productivité*. Rapport de la mission française des experts-comptables aux Etats-Unis. Sous les auspices de l’Ordre National des Experts-Comptables et Comptables Agréés et de l’Association Française pour l’accroissement de la productivité et de l’E.C.A. (Administration de Coopération Économique). 1952, p. 77-119.

Vient d'abord la critique de la pratique en France :

la comptabilité industrielle dépendant de personnel à formation uniquement comptable, les travaux de celui-ci sont inutilisés par le personnel technique. On rencontre souvent [en France] des prix de revient établis par le personnel technique indépendamment du personnel comptable ; mais le manque de liaison avec la comptabilité aboutit, la plupart du temps, à ce que ces prix de revient,... sont grossièrement erronés quant à leur incidence sur les résultats d'exploitation et la marche générale de l'entreprise.¹

Etant entendu que « Cette liaison nécessaire entre personnel comptable et personnel technique semble avoir été réalisée aux Etats-Unis d'une façon très heureuse »².

A cette constatation, les observateurs apportent leur explication par les standards :

les services techniques [en France] doivent passer par la comptabilité industrielle pour juger de leur activité et de leur rendement, c'est à dire de leur *productivité*. Inversement, [aux Etats-Unis], l'usage de plus en plus répandu des standards aboutit à ce que le personnel comptable ne puisse fixer par lui-même les standards sur lesquels il travaillera. Le résultat général est une *liaison étroite* établie nécessairement *entre le personnel technique et celui de la comptabilité industrielle*.³

b) L'opposition entre approche historique et prévisionnelle

Après avoir fustigé l'approche « historique », comme peu capable de contrôler le rendement, les rapporteurs vont vanter les standards pour leur réactivité :

D'une façon générale, *la méthode dite du "prix de revient réel"*, telle que nous la concevons en France est peu utilisée [aux Etats-Unis], on la désigne sous le nom de "*méthode historique*", ce qui présente peut-être un certain caractère péjoratif dans le langage d'hommes d'affaires habitués à contrôler au jour le jour le rendement de leurs collaborateurs.

Aussi ne faut-il pas s'étonner que la *méthode des standards*, étendue à toutes les opérations et fournitures, soit — de beaucoup — la plus utilisée, même à l'époque actuelle où, ne l'oublions pas, on assiste aux Etats-Unis, à une *hausse importante des prix*. [...] Plus généralement, l'emploi que les Américains font des standards dénote davantage une divergence de conception qu'une différence de méthode. Il leur importe peu de connaître le prix exact d'un article ou d'un service à un instant donné ; - seule la comparaison des éléments de ce prix avec les prévisions présente pour eux de l'intérêt, car seule elle permet de mettre le doigt sur une anomalie et de la corriger rapidement.

On aura noté que même en période d'inflation la méthode des coûts standard reste, sous la plume des missionnaires, applicable, contrairement aux arguments développés par des esprits chagrins avant 1950 (cf. Mabit,...).

c) Opposition entre recherche de l'exactitude et rapidité

¹ *Ibid.*, p. 55

² *Ibid.*

³ *Ibid.*, p. 57.

Elle va donner lieu à un examen étonnamment sévère de l'approche française, en quête de précision avant tout, qui sera conduit par rien moins que le Président de la commission productivité du Conseil de l'ordre, B. Fain.

D'abord, évocation est faite de la doctrine française en matière de calcul de prix de revient, doublée d'un témoignage sur son apparente impuissance à s'imposer dans les entreprises :

En France, l'on considère généralement que la C. A. E. a pour objet primordial d'aboutir à calculer des prix de revient aussi exacts que possible, sous réserve de l'arbitraire inévitable afférent aux procédés d'imputation retenus. Nos théoriciens et nos techniciens ont, à cet effet, construit patiemment, notamment depuis une vingtaine d'années, un système remarquable par sa logique, qui, finalement, a été intégré dans le Plan Comptable 1947 et est devenu la base de l'enseignement officiel sans d'ailleurs, semble-t-il, avoir été jusqu'à présent mis très fréquemment, ni très méthodiquement en pratique. En d'autres termes, l'école française s'est surtout appliquée à perfectionner les calculs de prix de revient "historiques", les charges et dépenses de toute nature étant réparties aussi complètement et équitablement que possible entre toutes les sections dites homogènes d'avancement du travail et entre les différents produits.¹

Puis viennent les arguments critiques, mettant l'accent sur la lenteur de la méthode des sections homogènes à délivrer une information qui, de surcroît, ne permet que très imparfaitement de dégager les responsabilités de chacun :

cette solution très étudiée n'est pas sans comporter de sérieux inconvénients. D'une part, en effet, elle ne permet qu'un contrôle a posteriori, après des délais relativement étendus motivés par la longueur des calculs. En deuxième lieu, elle tend à diluer les responsabilités et à en rendre la recherche plus laborieuse, étant donné que le chef d'une section est obligé de prendre en charge des dépenses effectuées par d'autres sections sur lesquelles il n'exerce aucun contrôle.²

Ce panorama dressé, la méthode des standards est évoquée en contrepoint :

Si les Français s'efforcent de calculer des prix de revient exacts, les Américains s'attachent avant tout, d'une part, à définir les responsabilités et à mesurer les variations des charges et des rendements par rapport à des prévisions. des normes, d'autre part à signaler dans les délais les plus rapides aux directeurs, aux chefs de service, aux contremaîtres les relevés des anomalies constatées... Au demeurant, les solutions adoptées, les procédés formels pour atteindre le résultat recherché paraissent ne guère importer aux Américains pragmatiques, recourant indifféremment aux techniques d'enregistrement et de mesure, comptables ou extra-comptables les plus variées.³

¹ Journées d'Etudes organisées par l'Ordre national des experts comptables sur le thème "Technique comptable et productivité". Lyon, 25/6/7 octobre 1951, rapport de synthèse de B. Fain, p. 123. Une remarque faite par les missionnaires sur le mode d'imputation des charges indirectes, à la page 82 du rapport, vient éclairer la remise en question de la pertinence de la comptabilité de gestion qui s'est faite jour aux Etats-Unis vers la fin des années 1980 : « En fait, il nous a semblé que, dans certains cas, des entreprises visitées avaient sacrifié l'exactitude à la simplicité et surtout à la rapidité d'obtention des résultats. C'est ainsi que nous avons constaté des répartitions de frais en pourcentage des frais de main-d'œuvre pour des usines où un grand nombre d'opérations se faisait automatiquement et où le nombre d'ouvriers était très faible, comparé à la production. » Si, aujourd'hui, une remise en question est faite outre-Atlantique, doit-elle par simple mimétisme se produire en France ? Pour répondre par l'affirmative, il faudrait que les entreprises françaises aient à leur tour adopté la main-d'œuvre comme unité d'œuvre, contrairement à l'esprit, à la lettre et à la définition de ce qu'est l'unité d'œuvre ; or de quelles informations disposons-nous pour juger ???

² *Ibid.*

³ *Ibid.*, p. 124.

Si l'on admet que les pratiques usuelles aboutissaient à des prix de revient peu utilisables par le gestionnaire, car non pertinents, délivrés hors délai, à l'inverse de coûts qui eussent permis de rendre rapidement visibles les domaines sur lesquels le gestionnaire devait intervenir, on peut alors conclure que la mission menée aux Etats-Unis par les experts-comptables déboucha sur la découverte, non pas des coûts standard, mais de leurs vertus. On rejoint bien l'appréciation de Kuisel sur la découverte du management par les Français au début des années cinquante.

Un point retiendra néanmoins notre adhésion quant aux bienfaits de cette prise de conscience par les Français des mérites des coûts standard ; nous serons, pour cela, à nouveau guidé par les propos de Fain, Président de la commission :

les résultats auxquels sont parvenus les Américains dans le contrôle de la productivité ne sont pas conditionnés par l'emploi de techniques particulièrement compliquées et coûteuses dont l'application n'est possible que dans un pays débordant de richesses. Tout, ou à peu près tout, ce que les Américains ont réalisé dans ce domaine, nous pouvons le réaliser également, à la condition de bien orienter nos efforts, de nous rendre compte de l'intérêt des résultats auxquels on peut aboutir et de faire preuve de l'esprit de coopération à l'intérêt commun qui est certainement à la base de toute productivité.¹

Songeant aux coûts standard, il est bien vrai qu'il ne s'agit pas là « de techniques particulièrement compliquées et coûteuses » dont l'application ne serait pas transposable en France. Ce qui laisse pour condition à la réalisation d'un calcul de prix de revient pertinent : faire preuve d'un « esprit de coopération ». Autrement dit, se dégager des notions des luttes d'intérêts, de toute sorte de conflits, ceux de classe inclus bien évidemment.

Il nous faut revenir à Kuisel, qui nous avertit que « les rapports de mission publiés doivent être lus d'un œil critique. Ils constituaient pour l'AFAP des instruments de propagande, au même titre que les émissions de radio, les revues et les films qu'elle diffusait. Ils devaient non seulement être utiles sur un plan technique, mais prêcher l'évangile de la productivité. »² Or « augmenter la productivité, ajoute-t-il, exigeait un changement qui allait beaucoup plus loin que la simple importation de technologies ou de techniques de management. »³

Ce qui nous amène à la question de savoir si la méthode des coûts standard était en mesure d'apporter par elle-même les bénéfices annoncés, ou bien, si pour y parvenir il lui était nécessaire de disposer d'un environnement favorable fait « d'esprit de

¹ B. FAIN. "La comptabilité au service de la productivité aux Etats-Unis", in *Rapport préliminaire de la mission française des experts-comptables*. Sous les auspices de l'Ordre National des Experts-Comptables et Comptables Agréés et de l'Association Française pour l'accroissement de la productivité et de l'E.C.A. (Administration de Coopération Économique), 1951, p. 5.

² Richard F. KUISEL. "L'American Way of Life et les missions françaises de productivité, déjà cité, p. 25.

³ *Ibid.*, p. 34.

coopération », de consensus dans l'entreprise, au lieu de l'opposition, de la méfiance ? Derrière les coûts standard, ne se profile-t-il pas, sous le discours manifeste de productivité, un discours latent sur ce que doivent être les rapports entre niveaux hiérarchiques dans l'entreprise¹ ?

S'avancer dans une réponse nécessiterait d'observer comment se fit l'intégration de cette technique dans la pratique. Pour l'heure, sans impatience, enregistrons déjà le fait que cette mission se traduit dans la littérature par une attention différente à celle qui lui était attribuée précédemment, par un surcroît de bienveillance.

B- Les conséquences de la mission sur la littérature

Pour apprécier l'impact occasionné par les missions de productivité² sur la littérature, il nous a semblé judicieux d'étudier dans un premier temps les ouvrages ayant connu des éditions avant et après 1950, nous les avons regroupés sous le titre de « convertis ». Puis nous étudierons les livres dont la première édition parut après la « vaccination » de la mission de productivité, nous observerons qu'ils présentent un discours unanime intégrant la méthode. Nous les avons appelés « génération standard ». Enfin, les cas qui servirent de support pédagogique au Centre de Perfectionnement des Affaires (CPA) nous fourniront une ultime confirmation.

1- Les « convertis »

Les modifications apportées, en 1957, au Plan comptable de 1947 permettraient d'illustrer cette « conversion », tout comme les manuels scolaires de Lucien Scherrer, nous avons choisi de nous limiter aux seules évolutions de la Cegos et de Martin qui valent pour exemple.

a) La Cegos

Nous disposons pour apprécier le trajet accompli par la Cegos en matière de coûts standard de deux types de textes :

1. Ceux publiés par Parenteau, ingénieur des Mines et expert-comptable, qui fut l'une des grandes figures de la pensée de cette institution en matière de prix de revient après la

¹ De façon plus globale, l'enjeu n'est-il pas surdéterminé — selon la terminologie chère à Althusser — par un choix politique : entre une entreprise, lieu de création de richesses où chacun à sa place, selon ses mérites, reçoit son dû ; et la vision de l'entreprise capitaliste, lieu d'exploitation du travailleur, dont l'extinction passe par un changement politique auquel les Etats-Unis, faut-il le rappeler, s'opposaient.

² Outre la mission française, il y eut, un an auparavant, une mission britannique sur le même thème et, au printemps 1951, une mission européenne. Elles aboutirent toutes à des conclusions laudatives pour les standards.

publication du fameux PR 53 de 1937 : « Une méthode uniforme de calcul de prix de revient. Pourquoi ? Comment ? »

2. Les documents publiés par la Cegos sous son nom propre.

Lorsque Parenteau signe, en 1946, son livre sur *Calcul des prix de revient et comptabilité industrielle*, il évoque, première faiblesse, sous une même rubrique ce qu'il appelle « prix forfaitaire théorique ou conventionnel, ou prix standard »¹. Deuxième faiblesse, il n'entre ni dans le détail des écritures, ni dans l'explication de l'analyse des écarts. Enfin il égrène une série d'inconvénients, tous discutables :

Lorsque le prix forfaitaire ou théorique est très différent du prix de revient comptable, le montant des stocks se trouve augmenté ou diminué d'une façon arbitraire entachant d'erreur le résultat global.

La difficulté de déterminer d'une façon certaine le prix à chaque stade de transformation donnant lieu à un stockage en magasin rendant parfois illusoire la sincérité du résultat industriel par rapport au résultat total. Dans les périodes d'instabilité monétaire ou de troubles économiques ou sociaux, il faut changer fréquemment de prix standard. Or, précisément pendant ces périodes, la comptabilité est surchargée par des travaux matériels de toutes sortes et le temps nécessaire au changement de prix manque trop souvent.

En 1951, Charmont, collègue de Parenteau à la Cegos, participe à une mission européenne d'étude de la comptabilité aux Etats-Unis, l'année suivante paraît sous la double signature de Parenteau et Charmont *Calcul des prix de revient comptabilité industrielle. Principes de contrôle budgétaire et application des prix standard*. Ouvrage quasiment identique à celui que Parenteau avait publié en 1946, sauf sur deux points : une section traite des comptes réfléchis (Plan 47 oblige), et, en 1952, un chapitre entier est consacré aux prix standard², alors qu'en 1946 ils étaient évoqués, expédiés, en deux pages, sans même les distinguer du prix forfaitaire.

Dès 1952³, la Cegos organise des formations sur le thème du contrôle budgétaire, les coûts standard y occupent une place de choix. Pour l'illustrer nous allons évoquer les journées d'études qui furent organisées début 55 sur le thème « Du prix de revient au contrôle budgétaire » dont Parenteau était l'animateur, en reproduisant certains passages du fascicule — sorte de compte-rendu — que publia la Cegos.

Ainsi le chef comptable de la société Nobel française⁴ explique-t-il que suite à la « mise sur pied à la société d'un système de prix de revient basé sur l'emploi des sections homogènes »⁵, peu après 1942, « cette méthode a donné d'excellents résultats dans les

¹ Jean PARENTEAU. *Calcul des prix de revient et comptabilité industrielle*. Paris : Ed. Hommes et techniques, 1946, p. 48.

² Jean PARENTEAU, Claude CHARMONT. *Calcul des prix de revient comptabilité industrielle. Principes de contrôle budgétaire et application des prix standard*. Paris : Ed. Hommes et techniques, 1952, p. 199-223.

³ CEGOS. *Le contrôle budgétaire, six expériences françaises*. Les journées d'études de la Cegos. Paris : Hommes et techniques, 1953.

⁴ Nous trouvons des propos très semblables dans les récits des autres intervenants, notamment avec le chef de section « Prix et contrôle budgétaire » de Péchiney.

⁵ CEGOS. *Du prix de revient au contrôle budgétaire*. Paris : Hommes et techniques, 1956, p. 44.

usines qui s'y sont intéressées. Malheureusement les renseignements arrivaient au siège beaucoup trop tard, pour qu'ils puissent être exploités »¹. « Devant cet état de choses la direction fit appel en 1953 à un cabinet d'organisation, pour lui demander d'améliorer les délais. »² Et l'on en vient aux modifications de 1954, puisque « le cabinet convainquit la direction de l'intérêt d'utiliser les standards avec enregistrement des écarts. »³

La coupure de la mission de productivité est bien vérifiée ici.

Il est par ailleurs intéressant de noter la réaction dont fait part ce témoin : « Je n'étais pas convaincu, mais l'expérience en valait la peine et je ne fis aucune difficulté pour aider à la réalisation »⁴. Quand on sait que dans ce nouveau cadre, « les débuts ont été extrêmement laborieux »⁵ et que « cet état de choses persiste encore maintenant [en 1955] »⁶, on mesure en quoi la bonne volonté des acteurs comptables était indispensable à la réussite de l'introduction des coûts standard dans la pratique.

Enfin, nous ne résistons pas à citer Parenteau sur l'utilité des coûts standard en matière de valorisation des stocks et de variation de prix : « Les prix standard permettent une comptabilité rapide des stocks des produits finis quand ceux-ci ont une certaine importance d'où gain de temps pour la comptabilité industrielle, [...] L'emploi de standards ne nécessite nullement une fixité des prix de matière ; bien mieux, dans le cas de prix spéculatifs, il a permis l'élimination de cet élément »⁷. Propos à rapprocher de ceux tenus en 1946, il est vrai qu'entre-temps il y eut les missions de productivité !

Cette nouvelle disposition de Parenteau à l'égard des standards s'apprécie de façon lumineuse dans son livre *Contrôle de gestion par méthode budgétaire*, paru la même année où il animait les journées d'études que nous venons d'évoquer. Il y écrit :

il ne faut jamais perdre de vue l'obstacle principal auquel on se heurte lorsque l'on veut utiliser la comptabilité industrielle à des fins de gestion : la comptabilité enregistre des faits passés alors que la gestion doit prendre des décisions engageant l'avenir. C'est pourquoi la comptabilité industrielle classique dite "à prix réels" enregistrant les faits tels qu'ils se sont passés, [...] est forcément tardive et, de ce fait, dénigrée par de nombreux usagers. On lui préfère souvent une comptabilité dans laquelle tous les mouvements sont enregistrés à l'aide de prix préétablis et qui aboutit à des résultats que l'on compare aux résultats réels⁸

¹ *Ibid.*, p. 45.

² *Ibid.*

³ *Ibid.*

⁴ *Ibid.*

⁵ *Ibid.*

⁶ *Ibid.*, p. 46.

⁷ *Ibid.*, p. 47. Dès 1953, Parenteau avait abandonné sa préférence au prix standard pour cause de variation monétaire, pour déclarer : « certains disent : "Puisque l'inflation commence, ces méthodes, soit de contrôle budgétaire, soit de prix standard, ne sont plus intéressantes". C'est la minorité qui raisonne ainsi. La majorité pense qu'au contraire c'est dans les périodes d'instabilité que ces méthodes de gestion sont les plus intéressantes. Cela est tout à fait mon sentiment... ». CEGOS. *Le contrôle budgétaire, six expériences françaises*. Les journées d'études de la Cegos. Paris : Hommes et techniques, 1953, p. 67.

⁸ Jean PARENTEAU. *Contrôle de gestion par méthode budgétaire*. Hommes et techniques : Paris, 1955, p. 9.

Il n'est peut-être pas inutile, pour conclure, de mentionner que le Président-rapporteur de la section Comptabilité analytique d'exploitation lors de la modification du Plan comptable en 1957 fut justement Parenteau. Examinons le cas de notre second « apostat ».

b) Alphonse Martin

Professeur à l'INTEC du CNAM, rapporteur à la commission de Normalisation des comptabilités, membre du conseil supérieur de la comptabilité, Alphonse Martin est l'auteur d'un ouvrage, *Comptabilité analytique d'exploitation*, qui reçut l'année de sa publication, en 1948, une distinction du Conseil de l'ordre. C'est dire qu'il représente une référence !

Ayant présenté, succinctement, la thèse du standard, il s'interroge : « Peut-on la reconnaître pleinement fondée et l'accepter sans réserves ? Nous ne le pensons pas. »¹ Et l'auteur va s'attacher à argumenter son point de vue en examinant la méthode des standards pour les prix de revient d'achat, de production, commercial. C'est un verdict sévère qui suivra.

Il a été établi plus haut, écrit-il, que si ces méthodes [standard, indicé] sont inaptes au calcul des prix de revient d'achat et des prix de revient commerciaux, elles peuvent servir pour le calcul des prix de revient de production, lorsque les fabrications comportent la répétition d'opérations identiques².

La tenue de l'inventaire permanent en standard ne le trouve pas davantage indulgent :

il apparaît que l'inventaire permanent à prix standard, n'est pas apte à répondre aux besoins d'un calcul des prix de revient poursuivi, en vue de l'établissement des résultats analytiques réels, et que, malgré les simplifications qui pourraient en découler, il convient de s'en tenir à l'inventaire permanent au prix de revient [...]. Cette manière de voir se justifie d'autant plus que la possibilité d'utiliser des coûts théoriques pour les sorties de stock permet d'éliminer celles des difficultés les plus importantes qui ont motivé la conception de l'utilisation des prix standard pour la tenue de l'inventaire permanent.³

L'objet de ces citations n'est pas de juger de leur pertinence, mais simplement de faire remarquer qu'elles vont disparaître de l'édition suivante, en 1952. L'auteur présentera la méthode des coûts standard en 1953 dans un ouvrage techniquement très détaillé et dans lequel n'apparaîtront plus, bien au contraire, les réserves qu'il avançait en 1948⁴.

Alphonse Martin apparaît donc comme un symbole de cette conversion à la méthode des coûts standard que nous imputons aux missions de productivité : d'abord par la reconnaissance que la communauté comptable lui témoignait, puis par la clarté de la

¹ Alphonse MARTIN. *Comptabilité analytique d'exploitation*. Paris : Delmas, 1948, p. 68.

² *Ibid.*, p. 158.

³ *Ibid.*, p. 231.

⁴ Alphonse MARTIN. *Standards et budgets d'exploitation (contrôle budgétaire)*. Paris : Delmas, 1953.

coupure entre les positions critiques, réservées, voire hostiles, de 1948, suivies par la version « nettoyée » de 1952, pour finir par un ouvrage de défense et d'illustration.

2- La « génération standard »

Les livres concernant le calcul du prix de revient dont la première parution fut postérieure à 1951, vont tous traiter du prix standard ; qu'il s'agisse d'ouvrages destinés à un public de professionnels (celui de Paul Lœb, G-L Champion) ou de manuels s'adressant à des étudiants (Court et Reverdy). Un cas se détache de cette littérature « standardisée », celui de Georges Perrin.

Auteur de la méthode G.P., si sa démarche est imprégnée de l'esprit des standards — il y fait référence — nous allons voir en quoi il tente de la dépasser. Il nous donnera à méditer sur les effets de l'amnésie en gestion.

Pour se prémunir de cette dernière, Perrin note avec sagesse : « le progrès est une création continue qui doit profiter des enseignements du passé pour poursuivre sa marche en avant. Aussi, avant de bâtir un nouveau système, n'est-il pas inutile de jeter un regard sur les systèmes antérieurs afin d'éviter leurs inconvénients et d'aller dans le sens du perfectionnement. »¹ Nous verrons que si l'auteur eût disposé d'une meilleure connaissance du passé, il aurait pu s'épargner, à lui-même, des efforts. Mais n'anticipons pas, revenons en 1962, et notons son constat :

Au début de l'industrie et pendant de nombreuses années, les Prix de Revient des objets fabriqués étaient formés des montants de main-d'œuvre productive nécessaire à la fabrication de chaque objet, augmentés d'un pourcentage uniforme pour tous les objets, et dit pourcentage de Frais Généraux. [...] L'application de ce pourcentage uniforme pouvait être admise jusqu'à un certain point, [...]. Mais à partir du moment où le machinisme se mit à provoquer un accroissement des Frais généraux et les porter à des proportions de 500, 800, 1 000 %, ce qui est fréquent actuellement, on ne peut plus considérer comme valables des Prix de Revient établis sur la base devenue trop étroite de la seule main-d'œuvre productive.²

C'est ce qui le conduit à passer en revue les différentes méthodes qui étaient alors connues, en 1960, dont les standards pour lesquels il note que la difficulté de ventilation des frais par section est la même que celle rencontrée dans la méthode des sections homogènes. « En outre — ajoute-t-il —, dans un pays où les conditions économiques varient fréquemment, le calcul de base des prix standard, au lieu d'être fait pour de longues périodes, doit être repris fréquemment, ce qui représente toujours un travail important. »³

En vertu de quoi, l'auteur va proposer une méthode indiciaire qui élimine l'unité monétaire et la remplace par une mesure de production, l'« Effort de Production »,

¹ Georges PERRIN. *Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode G.P.* Paris : Dunod, p. 12.

² *Ibid.*, p. 10.

³ *Ibid.*, p. 14.

propre à chaque entreprise. Ayant conscience que « la notion d'Effort de Production reste abstraite et quelque peu nébuleuse »¹, Perrin va fournir des exemples d'unité, et surtout il va substituer à la valeur absolue de la mesure, la notion de rapport.

Ce qui l'amène à énoncer le « principe des constantes occultes », base de la méthode G.P., comme suit : « Quels que soient les prix unitaires, les efforts de Production dégagés par les diverses opérations élémentaires théoriques de travail d'une usine sont entre eux dans des rapports constants dans le temps. »²

Dans un cas du CPA de 1958, la méthode G.P. est évoquée comme permettant « d'évalue[r] toutes les opérations de fabrication en unités d'œuvre, répartissant les frais d'une manière aussi rationnelle que possible et affecter à chaque unité d'œuvre une valeur unique »³.

Dans un second cas qui traite de la méthode G.P., en 1960, pour souligner l'avantage « de supprimer le franc comme unité de mesure, ce qui neutralise les effets de l'inflation »⁴, l'application à un fabricant d'aspirateurs (Sauvegrain), donne l'occasion d'une définition du G.P. comme étant « une unité de coût de production permettant de mesurer les coûts de production de toutes les activités de l'usine. L'unité choisie qui est particulière à chaque entreprise est le coût total nécessaire pour produire un élément-type à son stade final »⁵. L'auteur du cas, M. de Pontfarcy, relève les aspects confus de la méthode. Il tentera de les éclairer et nous semble y parvenir avec davantage de bonheur que Georges Perrin lui-même.

En vérité, hormis l'éviction de la valorisation monétaire, Perrin s'inspire directement du concept de standard, que ce soit pour définir les temps alloués ou pour ce qu'il appelle « les constantes horaires d'opération » qu'il distingue des temps « réellement nécessaires » car, selon l'auteur, « ces derniers ne sont pas forcément l'expression exacte de la vérité. Ils comprennent en effet les aléas ayant pu intervenir dans la fabrication et n'ont aucune raison d'être portés à la charge de la pièce fabriquée »⁶.

Perrin, ingénieur des Arts et Métiers, se montrera avare d'explication sur les méthodes de comptabilisation afférentes à ses idées, dont on peut déplorer, de nouveau, qu'elles ne fussent pas plus limpides.

Au total, on se retrouve devant un système indiciaire très proche de celui que l'Anglais Garry avait exposé en 1903 et que nous avons placé au seuil des coûts standard. Le travail de Perrin présente les mêmes limites que celles identifiées pour Garry : exposé parfois obscur, absence de la dimension technique comptable.

¹ *Ibid.*, p. 21.

² *Ibid.*, p. 33.

³ Cas CPA OF 3 619, p. 7.

⁴ Cas CPA OF 3 889, p. 2.

⁵ Cas CPA OF 3 889, p. 1.

⁶ *Ibid.*, p. 124.

Pour revenir au propos que Perrin tenait sur la nécessaire connaissance du passé, son travail nous donne matière à réfléchir. Certes, lui-même aurait pu — l'eût-il connu — s'inspirer du travail de Garry. Mais Georges Perrin est décédé, son travail est accompli, notre propos serait bien superflu, voire inconvenant s'il devait se limiter à ce constat. En revanche, on aurait bien tort de ne pas se souvenir, aujourd'hui, des idées que Perrin défendit. C'est ce à quoi nous invite Henri Bouquin quand, reprenant la dénonciation que Perrin avait faite sur l'utilisation abusive de la main-d'œuvre directe à fin de répartition des charges indirectes, il écrit : « Certains ont montré que ni les praticiens, ni les académiques américains n'avaient vraiment attendu Bob Kaplan et Robin Cooper pour refuser les imputations approximatives, pour dire que la finalité de la comptabilité de gestion n'était pas d'alimenter la comptabilité financière et encore moins d'admettre les "arrosages approximatifs de coûts". »¹

Le passé se confond même avec le présent quand des ingénieurs-conseil, dont ceux du cabinet Mission², proposent la mise en place d'une nouvelle méthode de calcul de prix de revient, la méthode « U.P. », qui n'est rien d'autre que la méthode G.P. !

3- Une confirmation dans les cas du CPA

Notre étude nous a permis de vérifier que la littérature n'a intégré pleinement les notions de coûts standard qu'après 1950, avec les missions de productivité. Avant 1950, la méthode lorsqu'elle était évoquée, rarement, l'était de façon superficielle et assortie de réserves.

Ce n'est qu'après 1950 que l'on assiste à leur intégration dans les textes, au prix de conversions pour les ouvrages ayant connu des éditions antérieures. Enfin, vers 1960 on peut considérer le système comme parfaitement assimilé dans la théorie. On enregistre même des tentatives pour dépasser les coûts standard.

Cette évolution se retrouve dans l'enseignement qui pouvait être dispensé en matière de prix de revient. Les missionnaires avaient adjoint à leur rapport, copie du programme que Harvard suivait en terme de comptabilité industrielle³ et avaient souligné l'importance qui était réservée au standard. Les cas du CPA confirment ces observations et méritent que l'on s'y attarde avant de clore notre chapitre.

Jusqu'en 1954, sur 53 cas traitant du prix de revient, les prix standard furent évoqués deux fois : en 1936 et 1939. Il s'agit dans un cas d'en mentionner l'existence pour la

¹ Henri BOUQUIN. *Comptabilité de gestion*. Dalloz : Paris, 1993, p. 14.

² Le cabinet Mission, à Saint-Avertin en Indre-et-Loire, appartient à un réseau de cabinets conseil qui proposent la mise en place de la méthode « U.P. ».

³ *La comptabilité mesure et facteur de productivité*. Rapport de la mission française des experts-comptables aux Etats-Unis. Sous les auspices de l'Ordre National des Experts-Comptables et Comptables Agréés et de l'Association Française pour l'accroissement de la productivité et de l'E.C.A. (Administration de Coopération Économique). 1952, p. 286-288.

valorisation des stocks¹, et l'autre cas « expédie » le thème en six lignes (dont trois pour dire que « cette méthode donne de la stabilité. Par contre, il est difficile de fixer le prix standard qui par ailleurs peut avoir à être modifié très fréquemment en période d'instabilité. »² Et d'ajouter, en page suivante : « on doit calculer un prix de revient exact. Ce sera la base qui permettra de jouer sur le prix de vente en toute connaissance de cause »).

On ne peut que rejoindre la réflexion de Meuleau : « La comptabilité industrielle [dans les années trente] a pour fonction d'assurer un bénéfice à l'entreprise, non de permettre une connaissance détaillée au jour le jour de la situation réelle de la firme. La route menant à la comptabilité analytique d'exploitation est encore longue »³. A quoi nous ajouterons que la route qui mène de la comptabilité analytique d'exploitation, version 1947, aux coûts standard passe par un voyage aux Etats-Unis en 1951.

Ce que confirment les treize cas du CPA traitant de prix de revient entre 1954 à 1960, parmi lesquels on en dénombre sept pour illustrer les mérites des standards⁴, auxquels il conviendrait d'ajouter les deux cas sur la méthode G.P.

Il est édifiant d'opposer les rédacteurs du cas sur les standards de 1936 dont la priorité était l'exactitude du prix de revient, avec ceux de 1954, expliquant : « Toute la philosophie du système est de n'avoir en vue que le prix standard qui est l'élément comptable prévisionnel, plus important encore que le prix réel qui n'est qu'historique. »⁵ Philosophie qui rappelle étroitement l'expression dont usaient les missionnaires de 1951.

Dans le cas « Stella » — derrière lequel se cache Renault — qui fut discuté en avril 1956, dont le thème est le « prix de Revient de Fabrication par la méthode des sections homogènes », une réflexion du compte-rendu nous paraît éloquente de l'état d'esprit qui régnait à l'égard des standards puisque le rédacteur mentionne : « il paraît étonnant que l'on n'ait pas utilisé un système de prix standard »⁶. On mesure le chemin parcouru ! Face à une entreprise qui s'est dotée de sections homogènes, ce qui eût paru l'aboutissement quelques années auparavant, les participants font « la fine bouche », ils leur manquent les coûts standard, ces derniers sont devenus — comment pourrait-on dire ? — un *must* !

Une évolution que l'on voit s'achever dans ce compte-rendu de discussion en mai 1960, à propos des « coffres-forts Dubois » — il s'agit de l'entreprise Solon —, « les Prix de Revient par la méthode des Sections Homogènes n'ont constitué pour la société Dubois qu'une étape dans la remise à jour de leur méthode de calcul de Prix de Revient. En effet, dès que la Comptabilité Analytique a été en mesure de fonctionner régulièrement

¹ Cas CPA I 1 422, p. 3.

² Cas CPA I 1 173, p. 3.

³ Marc MEULEAU. *Les HEC et l'évolution du management en France (1881 - Années 1980)*. Nanterre : Thèse d'Etat, 1992, p. 727.

⁴ Il s'agit des cas 3 262, 3 387, 3 389, 3 614, 3 629, 3 821, 3 905.

⁵ Cas I 3 262, compte-rendu, p. 7.

⁶ Cas I 3 389, compte-rendu, p. 4

et de donner les renseignements nécessaires pour l'établissement des taux des Sections Homogènes, on est immédiatement passé à l'étape suivante consistant à établir des Prix standard »¹. Telle était la vision que Harrison avait dans les années trente du progrès du calcul des prix de revient.

Si la littérature est le reflet de la pratique, alors il est possible de conclure, avec Meuleau, « Les entreprises françaises suivent les mêmes voies que leurs homologues américaines avec un temps de retard de l'ordre de deux ou trois décennies. »²

Mais, au-delà de ce constat, quelle peut être la justification de ce décalage ? C'est ce sur quoi nous allons réfléchir dans la conclusion de ce chapitre.

CONCLUSION

Pourquoi la France est-elle restée fidèle à la « méthode du prix de revient réel » au moins jusqu'en 1950, et n'a pas adopté, à partir de 1920, la méthode des standards ?

Il convient de reprendre les facteurs que nous avons identifiés comme ayant été les causes de l'émergence des coûts standard aux Etats-Unis et d'examiner ce qu'il en était en France jusqu'à la Seconde Guerre mondiale.

Les chiffres pour la production d'acier, de charbon, de pétrole que nous avons mentionnés sont assez éloquents pour qu'il soit inutile de souligner le fossé qui sépare une nation, les Etats-Unis, fabriquant à la fin des années 1920 plus de trois millions de véhicules de tourisme par an, avec la France qui en construisait à la même époque 200 000. Fossé qui se justifierait peut-être davantage par la structure financière des entreprises que par la taille des marchés³. Quoiqu'il en soit notre pays n'était pas sans compter d'importantes sociétés dont la taille eût justifié qu'elles investissent dans un système d'information sur des prix de revient susceptibles de leur faire gagner en productivité. Ce qui nous sera confirmé par les cas d'entreprises étudiées.

Les motivations sociales sont moins nettes en France qu'aux Etats-Unis, malgré les périodes de pénurie de main-d'œuvre qualifiée pendant la Première Guerre et les tensions très vives entre patronat et ouvriers. En revanche, sur le plan idéologique, le pays de Descartes, Saint-Simon, Auguste Comte, ne pouvait qu'être bien disposé aux idées de rationalisation. Cela explique, d'ailleurs, l'accueil très favorable qui fut fait aux idées de Taylor, notamment par les ingénieurs dont la formation les inclinait à l'approche scientifique prônée par les experts en efficacité d'outre-Atlantique. On trouve, dès la

¹ Cas OF 3 905.

² Marc MEULEAU. *Les HEC et l'évolution du management en France (1881 - Années 1980)*. Nanterre : Thèse d'Etat, 1992, p. 875.

³ Maurice LEVY-LEBOYER dans un chapitre du livre *Entre l'Etat et le marché*, intitulé "La grande entreprise : un modèle français ?", explique, page 385, que « ce n'est pas seulement la taille du marché qui a conduit les entreprises à faire preuve de prudence dans l'utilisation des méthodes américaines, mais très probablement l'impossibilité de réunir les fonds nécessaires pour moderniser plus tôt et plus complètement leurs méthodes de production. »

première décennie de notre siècle des forces de mouvement pour les idées de rationalisation industrielle¹. Certes elles rencontrèrent également des obstacles : l'attitude d'un patronat inquiet d'avoir à déléguer une partie de son autorité à des techniciens qui, de surcroît, pesaient sur les frais généraux, ce fut le cas chez Renault comme nous le verrons².

Mais la Grande Guerre allait lever ces hypothèques, la prise de conscience, à partir de 1915, que la bataille serait en partie gagnée grâce à l'industrie et que ses performances dépendaient de son organisation devait conduire les pouvoirs publics à inciter fermement les entreprises à bousculer leurs méthodes dans le sens américain.

Il faut citer à cet égard le rôle que joua le ministre de l'Armement Loucheur « dans la diffusion de l'organisation scientifique en faisant venir un groupe d'ingénieurs pour aider à l'effort de guerre. Parmi eux un disciple de Taylor, C. B. Thompson, devait rester dans notre pays jusqu'à la grande crise et y faire une carrière d'ingénieur-conseil. »³ A quoi il faut ajouter l'exceptionnel prestige dont jouissait après la guerre, et pendant les années vingt, tout ce qui venait des Etats-Unis.

L'existence d'une doctrine française d'administration, inspirée par Fayol, constituait-elle un motif à la résistance aux idées américaines ? Il y eut bien certaines oppositions entre fayoliens et tayloriens — notamment sur l'unité de commandement — mais rappelons qu'à partir de 1926 les deux mouvements fusionnèrent dans le Comité National de l'Organisation Française (CNOF), les antagonismes s'apaisèrent et les idées anglo-saxonnes semblent s'être imposées⁴.

Cet ensemble d'éléments ne permet pas de rendre compte de l'ignorance, de l'indifférence à la méthode des coûts standard par la comptabilité industrielle en France ; et nous conduit à explorer d'autres pistes d'explication de la diffusion tardive des standards en France.

Contrairement aux pays anglo-saxons, la France avait développé depuis le second XIX^{ème} siècle une littérature comptable abondante sur le calcul du prix de revient. Inversement, jusqu'à la fin de la Première Guerre mondiale, nous n'avons pas trouvé trace de préoccupation concernant le calcul du prix de revient dans les revues françaises pour ingénieurs, contrairement à ce qu'il nous a été donné d'observer pour les Etats-Unis⁵.

¹ Cf. Patrick FRIDENSON. Un tournant taylorien de la société française (1904-1918). *Annales ESC*, septembre-octobre 1987, n° 5, p. 1031-1060.

² Pour avoir un aperçu des critiques qui étaient adressées au système Taylor avant la Grande Guerre, on lira le florilège que dresse B. BEAUSSART. "L'administration scientifique et ses détracteurs", *Revue industrielle*, n° 4, 25 janvier 1913, p. 44-47.

³ Aimée MOUTET. *La rationalisation industrielle dans l'économie française au XX^{ème} siècle*. Thèse de doctorat d'Etat : Paris X, 1992, p. 334.

⁴ Cf. Donald REID. "Genèse du fayolisme". *Sociologie du travail*, n° 1, 1986, p. 75-93. Et "Fayol : excès d'honneur ou excès d'indignité ?", *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre 1988, p. 151-159

⁵ Dans un compte-rendu de la séance du 25 juin 1915 de la Société des Ingénieurs Civils de France, p. 148-149, suite à une conférence de Victor Cambon mettant l'accent sur l'importance de l'organisation

Si l'on admet, avec Harrison, que « l'introduction des standards doit être portée au crédit de l'ingénieur et non à celui du comptable »¹, on peut concevoir que l'une des explications à la non-utilisation des coûts standard en France, avant les années 1950, soit imputable d'une part, au conservatisme, au corporatisme, des comptables et, d'autre part, au fait que « les ingénieurs étaient peu nombreux à s'intéresser à la comptabilité industrielle »² avant les années trente, et quand ils le firent, sous l'impulsion d'un petit nombre de polytechniciens, ils adoptèrent une perspective politique, « technocratique ». Etrange paradoxe qui ferait de l'Ecole Polytechnique, via *West Point*, le foyer du management des entreprises par les chiffres aux Etats-Unis et le frein de la diffusion des coûts standard en France.

De sorte que le « par qui l'émergence des coûts standard aux Etats-Unis s'est faite ? », répondrait au « pourquoi l'émergence ne s'est pas produite en France avant 1950 ? »

Reste qu'à partir des années 1920 les méthodes auraient pu être importées, nous avons vu en effet que des ingénieurs-conseil américains étaient venus en France à cette époque. Mais au moment de leur arrivée les concepts de coûts standard ne leur étaient pas encore familiers, au contraire de ceux de Church. Ce fut le cas pour Bertrand Thompson, mais également Buxton Going, dont le livre est imprégné des idées de centre d'analyse — avec les incidences que cela put éventuellement avoir sur les sections homogènes —, mais ne soufflent mot de la comptabilité en standard. Un autre ouvrage en matière de comptabilité des prix de revient fut traduit en français... celui d'Atkins dont il est opportun de se rappeler ce qu'il omettait d'enseigner... les coûts standard³.

des entreprises pour l'issue de la guerre, et soulignant les faiblesses de la France dans ce domaine, un auditeur, Paul Lecler, s'exclame à propos de l'organisation : « Où nos industriels auraient-ils trouvé ce rappel continu, persévérant en même temps que les indications nécessaires pour appliquer ces idées à leurs entreprises ? C'est à peine si, de loin en loin, mention en est faite dans les périodiques, dans les mémoires de nos Sociétés ! » Nous avons dépouillée les revues suivantes : *Revue de Métallurgie*, *Le génie civil*, *Technique moderne*, *Bulletin de la société d'encouragement de l'industrie nationale*, *Bulletin de la société des ingénieurs civils de France*, *Annales des Mines*, *Annales des Ponts et chaussées*.

¹ G. Charter HARRISON. "Standard Costs and Variations", in *Proceedings of the 6th international Cost Conference*, 1925, p. 110.

² C'est par exemple, Jean Milhaud qui nous rapporte : « quand, avec l'appui du CNOF, [il avait] lancé, vers 1927, une enquête sur les méthodes de calcul de prix de revient, il était bien vrai que les ingénieurs étaient peu nombreux à s'intéresser à la comptabilité industrielle. » Article intitulé « Henri Fayol et nous », dans recueil consacré au cinquantenaire de la doctrine administrative, s.l.n.d., p. 13-28

³ Paul Atkins eut l'occasion de faire connaître ses idées lors d'un voyage en France dans les années 1920. Jean Milhaud rapporte qu'il donna notamment des conférences à HECJF.

Chapitre II

Le direct costing

Enquête sur l'histoire d'un concept intraduisible

Les changements qui surviennent dans le volume de la production, dans ses méthodes et dans son coût se modifient sans cesse mutuellement.[...]. C'est pourquoi, dans ce monde, toute doctrine simple en ce qui concerne les relations entre les coûts de production, la demande et la valeur est nécessairement fausse.

A. Marshall. *Principes d'économie politique*.

Pourquoi utiliser des termes américains pour définir une méthode de calcul du prix de revient qu'un étudiant en gestion sait être fondée sur la distinction entre les charges variables et les charges fixes ? D'autant que l'intérêt de cette distinction était déjà inscrite dans les ouvrages de comptabilité industrielle dès le XIX^{ème} siècle.

Pour comprendre cette apparente énigme nous nous sommes demandé si la notion de valeur économique n'avait pas elle même évolué entre le moment où la comptabilité des coûts émerge au XIX^{ème} et celui où apparaît la notion de direct costing, au cours du XX^{ème} siècle. Cela nous a conduit à interroger les textes fondateurs de notre pensée occidentale pour mieux appréhender les concepts de valeur et de coût sur lesquels les économistes ont établi leur discipline. Survol trop rapide, mais qui nous paraît indispensable pour mesurer ce qui aurait pu causer une différence d'appréciation, dans l'intervalle, quant à la nécessité d'identifier la partie variable et la partie fixe du coût.

La langue de Dante a une expression : *traduttore, traditore* pour signifier que toute traduction est une trahison de la signification. Le signifiant, comme disent les linguistes, ayant été conservé en France, est-on pour autant sûr qu'il recouvre les mêmes éléments outre-Atlantique ? Répondre à cette question exigeait de prendre la pleine mesure du concept dans son acception originelle, donc l'étudier dans son émergence américaine.

Ces deux influences, celle des économistes et celle des Etats-Unis, constituent les deux premières sections de ce chapitre, la troisième section est consacrée à l'étude spécifique du direct costing en France.

Dans le travail sur la diffusion des coûts standard en France, sans négliger totalement la dimension économique, nous avons mis l'accent sur l'impact des missions de productivité pour éclairer le phénomène. A l'inverse, sans oblitérer l'influence des missions de productivité sur la diffusion du direct costing en France, nous avons privilégié ici la dimension économique.

Nous justifions ce choix par le fait que la technique du direct costing s'inscrit prioritairement dans des décisions de planification de volume, de politique de prix, de perspectives de profit qui se rattachent au potentiel de l'offre et de la demande, mais également implique des considérations sur les investissements via les frais fixes. Toute une série de paramètres qui sont liés à l'environnement économique, macro-économique, de l'entreprise.

Que le direct costing soit un outil, parmi d'autres, aidant le manager dans des décisions de planning, on ne peut en douter. Pour expliquer le succès de cette technique de calcul du prix de revient il eut été sans doute tonifiant de les replacer dans les réflexions menées par Galbraith sur le *Nouvel Etat industriel* avec ses entreprises capables de planifier leur volume de production, leurs prix, leurs coûts et leurs bénéfices.

Nous n'avons pas poursuivi cette piste, l'essai de Galbraith se focalise sur le système économique américain et malgré les ressemblances qu'il eût été possible de mettre en évidence avec la France, certaines différences auraient subsisté et en rendre compte nous aurait éloigné de notre propos. En revanche, nous ne manquerons pas d'établir les écarts éventuels qui existent entre le modèle original américain et le direct costing à la française. Ce qui nous conduira à nous demander si l'histoire de cette technique exportée ne s'analyse pas autant en terme de diffusion que d'évolution ?

Pour appréhender le prix de revient comptable et le prix de revient uniforme, nous avons donné à voir des énoncés plutôt que des chiffres indiquant le nombre d'occurrences qui caractérisaient les ouvrages dont nous cherchions à saisir une expression qui ne nous est plus guère familière. Pour les standards, il nous était nécessaire d'en suivre l'élaboration aux Etats-Unis, son enrichissement progressif, et c'est dans ce sens que nous avons recherché dans les textes ce qui pouvait en témoigner et avons fait référence à certaines données statistiques. Nous n'avons pas trouvé d'autre procédé que l'exhaustivité dès lors que nous avons abordé leur diffusion en France, en ayant bien conscience que la narration s'en ressentirait, se faisant plus pesante. Pour le direct costing nous avons choisi, chaque fois que possible, d'avoir recours à des données chiffrées.

Cela correspond-il à une démarche scientifique acceptable ? N'aurions-nous pas dû également quantifier davantage pour le « Prix de revient hétéronome » ? « Mesure ce qui est mesurable et rend mesurable ce qui ne peut pas être mesuré », enjoignit Galilée.

En ce sens nous sommes critiquable, encore que nous avons ouvert la piste pour qu'un travail complémentaire vienne mesurer ce que nous aurons exposé à la mesure. Mais, quelque temps après Galilée, un autre grand astronome, Leibniz, interrogea : « peut-on tout mesurer ? » Dans sa réflexion sur *l'explication en histoire*, Alain Boyer nous a fourni un élément de réponse précieux auquel nous nous sommes fréquemment référé en essayant de l'appliquer au mieux de nos moyens, nous le livrons tel que :

D'après Carnap, c'est un faux problème de se demander si le "réel" est de nature quantitative ou non : le problème est de savoir s'il est pertinent d'employer un langage comparatif ou un langage quantitatif, selon nos moyens d'observation, et selon ce que nous voulons obtenir ; selon le problème, dirait Popper, car il ne faut pas, d'après lui, croire que la précision est un but en soi : nous n'avons pas à être plus précis que ne l'exigent nos problèmes. La quantification n'est pas en elle-même une preuve de succès.¹

§1- Les économistes et le calcul du prix de revient

I- Le coût de production en économie : un développement dialectique

Avant même que l'économie ne se constituât en discipline à la fin du XVIIIème, début XIXème — si l'on reprend la partition adoptée par Foucault dans *Les mots et les choses* —, les échanges que les hommes pratiquaient entre eux, leur commerce, leur industrie, furent objet de réflexion. Mais, nous verrons que le coût de production était absent des raisonnements. L'utilité suffisait à l'explication. C'est avec la période dite « classique » qu'il faut chercher son apparition, le coût de production, articulé au travail qu'il recouvre, s'y présenta alors comme le tout de la valeur. Il appartiendra aux marginalistes d'établir la synthèse entre ces deux facettes de la valeur : l'utilité et le coût de production.

Processus triadique donc au cours duquel la « raison subjective » est le moment du concret, du particulier ; que va dépasser la « raison objective » pour saisir l'abstrait, l'universel ; puis réconciliation de l'un et l'autre par suppression et conservation dans la « conscience absolue »².

A- L'utilité, mesure de l'échange

¹ Alain BOYER. *L'explication en histoire*. Lille : PUL, 1992, p. 34.

² Sur le mécanisme de l'*Aufhebung*, nous ne pouvons que renvoyer à la *Phénoménologie de l'esprit* ou la *Science de la logique* de Hegel.

« Mais quoi ? dans la cité même, comment les hommes échangeront-ils les produits de leur travail ? Interroge Socrate. [...] Il est évident, répond Adimante, que ce sera par vente et par achat. D'où nécessité — conclut le maître — d'avoir une agora et de la monnaie, symbole de la valeur des objets échangés. »¹

« Il est donc indispensable que tous les biens soient mesurés au moyen d'un unique étalon [...]. Et cet étalon n'est autre, en réalité, que le besoin, qui est le lien universel »², ajoutera Aristote.

Ne nous y trompons pas, les Anciens n'ont pas conceptualisé la notion de valeur-travail, ni celle de coût de production. Le lieu n'est pas ici de comprendre ce qui pouvait y faire obstacle, même si, intuitivement, on puisse entrevoir ce qui rend le concept anachronique dans une société préindustrielle, pratiquant l'esclavage.

Le prix n'est autre que l'expression d'une quantité de monnaie sur laquelle deux parties se sont convenues pour effectuer un échange dans le cadre d'une division du travail. Le traducteur d'Aristote prend d'ailleurs soin de préciser que le terme de « besoin » équivaut celui de « la demande, au sens économique » ; nous pensons qu'il s'assimile également à celui d'utilité. C'est par cette interprétation que nous nous autorisons à dire que la Grèce Antique pense la mesure de l'échange par l'utilité que chacun peut en retirer. Ce qui sans être faux n'en est pas moins court.

Quand saint Thomas d'Aquin évoque, au XIII^{ème} siècle, la notion de « juste prix d'une chose », même s'il précise qu'il « n'est pas toujours déterminé avec exactitude, mais s'établit plutôt à l'estime »³, il présuppose « une valeur en soi », une « valeur réelle » des marchandises. Comment est-elle déterminée ? Il ne s'en soucie pas. Depuis Aristote, l'analyse économique de la valeur n'a guère évolué.

Plus proche de nous, les mercantilistes ou les physiocrates verront dans l'or, pour les uns, dans la terre, pour les autres, l'expression de la vraie richesse, et il faudra attendre A. Smith pour que se précise le concept d'échange des produits du travail que Platon avait nommé sans en faire l'analyse.

B- Le coût de production mesure de l'échange

Aristote, l'avait déjà remarqué : « toute propriété a deux usages [...], par exemple, la chaussure ; on peut la mettre à ses pieds ou s'en servir comme d'un moyen d'échange »⁴, mais il revient au célèbre Ecossais d'avoir clairement fait « observer que le mot *valeur* a deux significations différentes ; quelquefois il signifie l'utilité d'un objet particulier, et

¹ PLATON. *La République*. Paris : Garnier-Flammarion, 1966, p. 120, II/371.

² ARISTOTE. *Ethique à Nicomaque*. Paris : Vrin, 1972, p. 242, V, 8.

³ THOMAS d'AQUIN. *Somme théologique*. Paris : Cerf, 1985, tome 3, p. 485, question 77, article 1.

⁴ ARISTOTE. *La Politique*. Paris : Garnier, 1971, p. 20, Livre I, Chapitre III, §11.

quelquefois il signifie la faculté que donne la possession de cet objet d'en acheter d'autres marchandises. On peut appeler l'une, *Valeur en usage*, et l'autre, *Valeur en échange*. »¹

L'utilité d'un objet particulier, était le tout de la valeur dans l'esprit de l'époque antérieure. Avec Smith, elle demeure la condition nécessaire pour l'échange, mais c'est le travail qui est « la mesure réelle de la valeur échangeable de toute marchandise »², « il est leur prix réel, l'argent n'est que leur prix nominal »³.

L'auteur ne travaille plus sur la similitude que les richesses entretiennent entre elles, il se livre à leur analyse, à la recherche de leurs causes ; ce qui le conduit à penser, comme l'écrit Foucault, que « ce qui valorise les objets du désir, ce ne sont plus seulement les autres objets que le désir peut se représenter, mais un élément irréductible à cette représentation : *le travail* »⁴.

De là, « il ressort très clairement du chapitre VI [des *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*], nous dit Schumpeter, que, ce que [Smith] voulait, c'était expliquer le prix des marchandises par le coût de production »⁵. Dès lors, la valeur du bien peut se déduire du coût de production. Ricardo reprend cette idée en termes précis quand il écrit : « c'est le coût de production qui détermine en définitive le prix des marchandises »⁶, puis, insiste en ajoutant « le prix des marchandises qui font l'objet d'une concurrence [...] dépendra en définitive [...] du coût de production »⁷.

En cela, il ne fait qu'exprimer ce qui est devenu « une expression courante à son époque »⁸, rendue possible par la constitution d'un nouveau socle épistémologique. Lequel n'existe que par rupture avec l'*épistémè* classique ; car, « si on s'est mis à étudier le coût de production, et si on n'utilise plus la situation idéale et primitive du troc pour analyser la formation de la valeur, c'est parce qu'au niveau archéologique la production comme figure fondamentale dans l'espace du savoir s'est substituée à l'échange »⁹.

Ce prix qui, en définitive, coïncide avec le coût de production est en quelque sorte le vrai prix d'un bien, ce que Smith va appeler son « prix naturel », dont il est bien

¹ Adam SMITH. *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*. Les grands thèmes. Paris : Gallimard, 1976, p. 60.

² *Ibid.*, p. 61.

³ *Ibid.*, p. 65.

⁴ Michel FOUCAULT. *Les mots et les choses*. Paris : Gallimard, 1966, p. 250. Adam Smith reste encore parfois prisonnier d'une analyse en équivalent marchandises, ainsi glisse-t-il, indifféremment, de l'étalon travail à l'étalon blé. De plus le travail dont il parle est davantage celui qu'un bien peut commander et non celui qui est cristallisé dans la marchandise. Il appartiendra à Ricardo, puis Marx de clarifier ces positions.

⁵ J. SCHUMPETER. *Histoire de l'analyse économique*. Paris : Gallimard, 1983, t. I, p. 267-8.

⁶ David RICARDO. *Des principes de l'économie politique et de l'impôt*. Paris : Flammarion, 1990, p. 395.

⁷ *Ibid.*, p. 398.

⁸ J. SCHUMPETER. *Histoire de l'analyse économique*. Paris : Gallimard, 1983, t. I, p. 295. Notons que les *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations* connurent très rapidement un succès considérable : l'ouvrage, en 1800, avait fait déjà l'objet de trente rééditions ; il était bien entendu traduit en français. Cette large diffusion auprès d'un grand public cultivé correspondait aux desseins de l'auteur, à ses efforts de clarté et de simplicité d'exposé ; il en fut de même pour Ricardo.

⁹ Michel FOUCAULT. *Les mots et les choses*. Paris : Gallimard, 1966, p. 264.

conscient qu'il ne correspond pas, sauf exception, au prix observable dans l'expérience quotidienne : le « prix du marché »¹.

Mais par-delà les mouvements erratiques du marché, existe un lieu fixe, le prix naturel, que l'on peut localiser avec une précision géométrique dans l'espace, c'est « le point central vers lequel gravitent continuellement les prix de toutes les marchandises. »² L'influence de la mécanique newtonienne sur ce schéma ne peut échapper au lecteur.

Smith admet fort volontiers que ce prix naturel ne soit « pas toujours le plus bas prix auquel un vendeur puisse parfois céder sa marchandise », mais cela ne préoccupe pas outre mesure le maître de Glasgow, car « c'est cependant le plus bas [prix], poursuit-il, auquel pendant un temps un peu considérable, il soit en état de le faire »³. En vérité, seul le long terme l'intéresse, l'éternel plutôt que l'éphémère serions-nous tenté de dire. Il cherche à dépasser ce qui vibronne dans l'instant, et atteindre la substance dont tout procède.

Qu'il nous soit donné de faire un rapprochement avec ce que peut écrire Hegel, lecteur de Smith, dans son fameux passage sur « La ruse de la Raison » :

il résulte des actions des hommes quelque chose d'autre que ce qu'ils ont projeté et atteint, que ce qu'ils savent et veulent immédiatement. Ils réalisent leurs intérêts, mais il se produit en même temps quelque autre chose qui s'y est cachée, dont leur conscience ne se rendait pas compte et qui n'entrait pas dans leur vue.⁴

Parvenu à ce moment d'abstraction, avec un échange épuré de contingence temporelle, des circonstances, ne faut-il pas revenir à la situation concrète de l'industriel, du commerçant, confronté en un temps donné à un problème précis, celui de la fixation d'un prix de vente ? Le coût de production ne suffisant pas à l'instruire quant au prix le plus bas auquel il peut céder sa marchandise en période de faible demande.

Pour répondre à cette question, il va falloir dépasser ce niveau théorique et faire retour au besoin, à la demande, à l'utilité.

Nous venons de voir que : « Les auteurs classiques du XVIIIème et du début XIXème privilégient l'offre en faisant reposer le prix sur le coût de production : le prix courant ou prix du marché d'une marchandise, fluctu[ant] autour d'un prix normal qui, en longue période, se règle sur le coût de production de cette marchandise. »⁵

¹ Smith très exactement écrit, p. 80, livre déjà cité : « Le prix auquel une marchandise se vend communément, est ce qu'on appelle son *prix de marché*. Il peut être ou au-dessus, ou au-dessous, ou précisément au niveau du *prix naturel*. »

² Adam SMITH. *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*. Les grands thèmes. Paris : Gallimard, 1976, p. 83.

³ *Ibid.*, p. 80.D. RICARDO, ouvrage déjà cité, reprend page 396 un passage d'un traité que Say avait publié en 1814, dans lequel il tient des propos très proches de ceux de Smith : « les frais de production déterminent le plus bas prix des choses, le prix au-dessous duquel elles ne tombent pas d'une manière durable, car alors la production s'arrête ou diminue. »

⁴ G.W.F. HEGEL. *La Raison dans l'Histoire*. Paris : 10/18, 1965, p. 111.

⁵ R. BARRE. *Economie politique*. Paris : PUF, 1955, p. 433.

Nous allons maintenant montrer comment, « à partir de 1870, l'Ecole marginaliste met l'accent sur la demande en faisant dépendre la valeur d'échange, ou le prix de l'utilité finale que le bien a pour les consommateurs sur le marché. »¹

C- L'utilité et le coût de production : les deux lames d'un ciseau

Comme Schumpeter le relève, avant que la révolution marginaliste n'intervienne — en 1870 (si l'on part de Jevons) ou 1890 (si l'on se réfère à Marshall) —, « beaucoup d'auteurs ont senti que l'utilité était plus qu'une simple *condition* de la valeur d'échange »². Quand J.S. Mill écrit, en 1848, que si « la loi du coût de production n'est pas applicable », nous devons en revenir à une loi antécédente, celle de l'offre et la demande »³, on ne peut que s'en convaincre.

Mais, pour l'ensemble, il reste que, « pour les classiques, la valeur est objective et naît de l'activité économique dans son ensemble, [quand] pour Jevons, la valeur est subjective et naît de la relation de l'individu à ses besoins. »⁴

En effet, la « théorie nouvelle ou psychologique de la valeur »⁵ développée par les néoclassiques, va s'attacher à « démontrer que le principe de l'utilité marginale suffit pour déduire les rapports d'échange »⁶, à établir « ce qu'Adam Smith, Ricardo et Marx avaient cru impossible : on peut expliquer la valeur d'échange en termes de valeur d'usage. »⁷

L'ouvrage que Jevons publie en 1871, *Théorie de l'économie politique*, marque une étape dans l'évolution de ces idées (dont Cournot fut l'un des précurseurs). En déclarant « le travail, une fois dépensé, n'a aucune influence sur la valeur future d'un article »⁸, en intégrant la « loi de variation de l'Utilité » de laquelle « l'incrément d'utilité Δu dérive de l'incrément Δx du produit »⁹, il rompt avec la tradition classique. Mais il « ne représentait alors pas davantage, nous dit Schumpeter, qu'une voix criant dans la solitude d'un bois mort »¹⁰. De surcroît, son propos est parfois ambigu : ainsi, quand il écrit : « le coût de production détermine l'approvisionnement-offre ; l'approvisionnement-offre détermine le degré final d'utilité ; le degré final d'utilité détermine la valeur. »¹¹, il laisse encore le primat au coût de production.

¹ *Ibid.*

² J. SCHUMPETER. *Histoire de l'analyse économique*. Paris : Gallimard, 1983, t. II, p. 301.

³ Citation tirée de Schumpeter, *Histoire de l'analyse économique*, t.II, p. 307.

⁴ D. MARTINA. *La pensée économique*. Paris : A. Colin, 1991, p. 135.

⁵ J. SCHUMPETER. *Histoire de l'analyse économique*. Paris : Gallimard, 1983, t. III, p. 221.

⁶ *Ibid.*, p. 223.

⁷ *Ibid.*

⁸ W. Stanley JEVONS. *Théorie de l'économie politique*. Paris : Giard et Brière, 1909, p. 243.

⁹ *Ibid.*, p. 111.

¹⁰ J. SCHUMPETER. *Histoire de l'analyse économique*. Paris : Gallimard, 1983, t. III, p. 114.

¹¹ W. Stanley JEVONS. *Théorie de l'économie politique*. Paris : Giard et Brière, 1909, p. 244.

Jusqu'en 1890, année de la parution des *Principes d'économie politique*, la révolution marginaliste est en gésine, et la controverse règne pour « savoir, comme l'écrit Marshall, si c'est le "coût de production" ou "l'utilité" qui gouvernent la valeur »¹.

Il revient à l'économiste de Cambridge le mérite de trancher le nœud gordien, expliquant : « Il serait tout aussi raisonnable de discuter sur le point de savoir si c'est la lame supérieure ou la lame inférieure d'une paire de ciseaux qui coupe un morceau de papier que de se demander si la valeur est déterminée par l'utilité ou par le coût de production. »²

La synthèse se fait en introduisant la dimension du temps : « plus sera courte la période que nous examinerons, et plus nous devons tenir compte de l'influence que la demande exerce sur la valeur ; et, au contraire, plus cette période sera longue et plus importante sera l'influence exercée par le coût de production sur la valeur. »³

Pour rendre compte rationnellement du phénomène, il va user du concept d'utilité marginale. L'explication pouvant s'énoncer comme suit : « en courte période l'entrepreneur établit sa production à un volume tel qu'il y ait égalité entre le coût des unités marginales et le prix du marché. »⁴

Reprenant les notions de coût direct (*Prime cost*) et frais généraux (*Supplementary cost*) qu'il emprunte explicitement à l'ouvrage de comptabilité industrielle — le premier en langue anglaise — que Garke et Fells ont publié peu de temps auparavant (en 1887), il en vient à écrire : « le coût (en monnaie) de la matière première employée à la fabrication de la marchandise et les salaires du travail employé à cette fabrication, travail qui est payé à l'heure ou à la pièce, comme l'usure extraordinaire du matériel, tel est le coût direct (*Prime cost*) qu'un industriel a en vue, lorsqu'il se demande quel sera le prix le plus bas pour lequel il vaudra la peine d'accepter un ordre »⁵.

On peut dire, avec Schumpeter, « il comprenait les affaires, les problèmes qu'elles posent et les hommes qui les font, mieux que la plupart des autres économistes scientifiques, y compris ceux qui étaient eux-mêmes des hommes d'affaires. [...] Il partageait le point de vue de l'homme d'action, au lieu de se cantonner à celui du scribe. »⁶

Nous aurons l'occasion dans les lignes qui suivent, de le vérifier de nouveau. D'autant que Marshall apparaît comme une exception pour l'époque — en 1890 — et cela sera vrai encore quelque temps, au moins jusqu'à J.M. Clark dans les années vingt, celui qui est en quête d'idées applicables pour calculer un prix de revient à matière à déception

¹ A. MARSHALL. *Principes d'économie politique*. Paris : Giard et Brière, 1909, T. II, p. 39.

² *Ibid.*

³ *Ibid.*, p. 41.

⁴ J. MARCHAL. *Le mécanisme des prix*. Paris : Ed. Génin, 1964, p. 144.

⁵ A. MARSHALL. *Principes d'économie politique*. Paris : Giard et Brière, 1909, T. II, p. 49.

⁶ J. SCHUMPETER. *Histoire de l'analyse économique*. Paris : Gallimard, 1983, t. III, p. 122.

quand il fréquente la théorie économique. Il y trouve soit de parfaits truismes, soit des calculs abscons.

Ainsi, Pareto, dans son *Manuel d'économie politique*, se contente de définitions du type : « Si l'on tient compte de toutes les dépenses nécessaires pour obtenir certaines marchandises, et si on divise le total par la quantité de marchandises produites, on a le COUT DE PRODUCTION de cette marchandise » ou encore, « chaque marchandise n'a pas nécessairement un coût de production propre. Il y a des marchandises que l'on doit produire ensemble, par exemple le blé et la paille, et qui ont par conséquent simplement un coût de production d'ensemble. » A côté de ce qu'il faut bien appeler des évidences premières, on trouve des systèmes d'équations de prix de revient, parfaitement inutilisables en entreprise¹. On rencontre, dans l'entre-deux guerres, chez des comptables cette fois, des approches analogues qui se révèlent des utilisations dévoyées des mathématiques. N'est-ce pas Paul Valéry qui déclara « tout ce qui est simple est faux, tout ce qui est compliqué est inutilisable » ?

De là réside, peut-être, une explication à la « déception » que vont avoir certains chercheurs quand ils vont découvrir, un demi-siècle après la publication des *Principes* de Marshall, que les pratiques des dirigeants d'entreprise, en matière de calcul de prix, diffèrent sensiblement de celle du modèle marginaliste.

La France n'échappa pas à ce « hiatus » entre théorie et pratique, même si quelques économistes, dans la lignée de Courcelle-Seneuil², ne manquèrent pas d'intelligence sur les choses des affaires. Mais ce qui peut être opposé aux Leroy-Beaulieu, Guyot, ... — ce « Groupe de Paris » qui constitua la pensée économique française de 1880 jusqu'à l'entre-deux-guerres —, c'est leur faiblesse sur le plan théorique. Sans doute la très grande passion qui les incitait à promouvoir une idéologie libérale intransigeante a pesé sur leur capacité à développer une analyse non-partisane, scientifique.

Aussi modeste qu'ait été la contribution française à l'édification de la théorie marginaliste au début de notre siècle, les idées n'en étaient pas moins connues des spécialistes, reconnues par la faculté, et dispensées dans l'enseignement universitaire

¹ V.PARETO. *Manuel d'économie politique*. Paris : Giard, 1927, pages 218-229 et 608-610. Devons-nous reprocher à Pareto le fait que ses équations sur le prix de revient soient « parfaitement inutilisables ». Sauf, à nous considérer comme totalement dépourvu d'humilité, on comprendra que tel n'est pas notre propos. Ces équations s'insèrent dans un cadre conceptuel et il n'est pas dans notre objet de juger de ce cadre. Ce que nous voulons dire, c'est qu'en l'état elles ne peuvent être de grand secours pour quiconque est confronté à l'établissement d'un prix de revient en entreprise. En revanche, les travaux de J. DUMARCHEY sur le prix de revient nous paraissent empreints d'*hubris* intellectuelle, ainsi peut-on lire dans sa *Théorie scientifique du prix de revient*, Paris : Expert, 1925 : « le prix de revient est une fonction linéaire du temps : $P_t = P_0(N-t) = a_1 [N-(t-1)] + a_2 [N-(t-2)] + \dots + a_t N$ (avec P_t prix de revient final et P_0 celui de la matière première) ». Ch.PENGLAOU, dans son *Introduction à la technique comptable*, Paris : PUF, 1929, dénoncera « ce procédé déductif aboutissant au prix de revient avec la rigueur d'un raisonnement géométrique », cf. p. 12-16. Le cas de Dumarchey, n'est pas isolé. Un autre auteur nous paraît céder à pareille « dé-mesure » : Marius BILLIERE. *Le Point mort*. Paris : L'usine, 1934.

² Courcelle-Seneuil, dès 1854, dans son *Manuel des affaires*, consacra un long chapitre sur la question du prix de revient. Mais, s'il y distingue les « frais spéciaux » des « frais généraux », assimilant les premiers à des charges variables et les seconds à des charges fixes, il n'en tire pas d'autres enseignements du type calcul en coût variable.

(rappelons que la première chaire d'économie fut créée dans notre pays en 1878). Ainsi figurent-elles dans *l'Histoire des doctrines économiques* que Ch. Rist et Ch. Gide publièrent en 1913.

Nous avons tenté de comprendre comment fut progressivement pensé, dans l'économie occidentale, le rôle du coût de production dans l'élaboration du prix. Longtemps absent, le besoin tient lieu d'explication, c'est seulement au tournant du XIXème que le coût de production devient point focal : les prix oscillant comme un pendule autour de lui. Une position centrale qui se voit contestée, à la fin du siècle dernier, par un groupe important d'économistes : non sur longue période où le coût de production se confond toujours avec le prix, mais en court terme, ils prônent alors la nécessité d'affiner le calcul et de recourir à la notion de coût marginal¹.

Même si l'Angleterre peut être considérée comme lieu privilégié dans la révolution marginaliste, les économistes français intégrèrent, dès le début de notre siècle, ce développement de la théorie à leur corpus.

La question qu'il nous faut aborder, à présent, est de savoir ce que fut l'incidence de ces idées dans les méthodes qu'utilisaient les entreprises pour calculer leur prix de revient quand elles étaient en situation de fixer un prix de vente.

II- Des économistes étudient le prix de revient en entreprise

Selon les néoclassiques, l'entrepreneur, individu de type *homo aeconomicus*, maximise son profit — en courte période et en situation de concurrence — quand le coût de production d'une unité supplémentaire (le coût marginal) atteint le prix auquel cette unité peut être vendue ; et si la firme est un monopole, elle cessera de produire quand une unité supplémentaire dégagera une recette marginale égale au coût marginal.

Ces propositions furent énoncées par des universitaires dès la fin XIXème, comme nous venons de le voir. On peut dès lors s'étonner qu'il ait fallu attendre cinquante ans avant que des chercheurs aient le souci de vérifier l'adéquation entre théorie et pratique ! Songeons que les théories sur la relativité furent soumises à réfutation, par l'astrophysicien Sir Eddington, en 1919, soit quelque dix ans après qu'Einstein les ait formulées.

¹ Il faut se garder de voir dans le rapide récit de cette évolution un schéma figé. Ainsi, la théorie de la valeur-travail défendue par Marx conserve des adeptes qui tiennent à marquer leur distance avec la théorie marginaliste. On se reportera pour s'en convaincre à l'article de R. A. BRYER. "Why Marx's Labour Theory is Superior to the Marginalist Theory of Value: the Case from Modern Financial Reporting". *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 5, n° 4, December 1994, p. 313-340.

Pourtant, on pourrait imaginer qu'une telle expérience en physique ait présenté des difficultés autrement plus rudes que celles rencontrées par les chercheurs d'Oxford qui menèrent une enquête dans quelques entreprises.

Peut-être pas après tout !

Sauf à croire qu'il ait existé un tel sentiment de supériorité de la part des économistes à l'égard du monde des affaires qui les auraient conduits à s'isoler dans leur citadelle et ignorer la plus élémentaire des hygiènes scientifiques : exposer la théorie à l'épreuve du réel. Une telle condescendance est-elle bien probable ?

Toujours est-il, qu'aujourd'hui, il nous est loisible d'examiner les résultats auxquels ces travaux aboutirent. Les questions qu'ils soulèvent et les retombées qu'ils eurent, tant sur la science économique que sur les méthodes comptables de calcul des coûts, nous occuperons dans un premier temps.

Dans un second temps, indépendamment de ces travaux d'enquêtes, nous étudierons les réflexions que des économistes ont développées, dans l'entre-deux-guerres, sur le thème du coût approprié aux décisions que doivent prendre des dirigeants.

Pour ces deux thèmes, force nous sera de constater que les initiatives furent anglo-saxonnes, la France ne s'en faisant l'écho qu'après la Seconde Guerre mondiale.

A- La réfutation de l'analyse marginaliste par les enquêtes

1- Les faits

La première de ces enquêtes fut conduite en Angleterre à la veille du conflit et les résultats publiés en 1939 par Hall et Hitch¹, connus également sous l'appellation « groupe d'Oxford », font apparaître que les industriels interrogés n'utilisent pas, voire ignorent, la démarche marginaliste à laquelle ils préfèrent le *cost-plus*.

C'est-à-dire qu'ils se contentent de connaître les coûts directs moyens qui sont ensuite majorés d'une marge pour couvrir les frais généraux, un second coefficient est ensuite appliqué de manière à servir un « juste » profit.

Nous reproduisons ci-après le tableau² qui récapitule les pourcentages d'adhésion à la pratique du *cost-plus*.

¹ R. HALL et C.J. HITCH. "Price Theory and Business Behaviour". Oxford, *Economic Papers*, 1939.

² tiré de l'ouvrage de Joel DEAN. *Théorie économique et pratique des affaires*. Paris : Entreprise moderne, 1959, p. 538.

ADHÉSION A LA PRATIQUE DU PRIX PAR COUT TOTAL MAJORÉ					
	Non adhésion	Adhésion rigide	Adhésion normale	Adhésion de principe	Total
Monopole	25 %	50 %	25 %		100 %
Oligopole	25		75		100
Concurrence de monopole	28	45	18	9 %	100
Concurrence de monopole avec oligopole	16	26	47	11	100
Total	21	32	39	8	100

La colonne « Non adhésion », ne regroupe pas les entreprises qui utiliseraient le coût marginal, mais celles qui n'ont pas recours au coût dans leurs décisions tarifaires.

Quant à la notion de *cost-plus*, elle n'a rien d'homogène, bien sûr les pourcentages varient selon le type de fabrication, comme on peut le voir dans le tableau ci-après¹ :

	Fabricant d'outillage	Fabricant de chaudières	Fabricant de camions
Matière	29 %	25 %	29 %
Main-d'œuvre	7	10	6
Frais généraux	8	15	20
Dépenses de vente	3	19	7
Escomptes	40	22	25
Profits	13	9	8

Mais à l'intérieur d'un même métier, la base qui sert à établir les coûts diffère : tantôt ce sont les coûts comptables historiques, tantôt des estimations, plus rarement des standards. « Il en résulte, comme le remarque Dean, que bien des formules de prix aboutissent à une simple pratique d'application d'un taux de marque au-dessus de la dépense monétaire réelle. »²

Deux autres enquêtes menées en Angleterre, par Saxton en 1941 et Andrews en 1949, viendront confirmer ces observations. Et le groupe d'études qui travaillera aux Etats-Unis dix ans durant, à partir de 1941, sous la direction des Professeurs Dean et Yntema, conclura de la même façon à la non utilisation des approches marginalistes par les dirigeants dans leurs décisions de fixation de prix.

2- L'interprétation des faits.

Nous avons évoqué l'expérience d'Eddington, rappelons qu'Einstein avant même que ne furent connus les résultats — qui devaient d'ailleurs conforter ses prédictions — avait

¹ *Ibid.*, p. 539.

² *Ibid.*

déclaré, en substance, « quand bien même ces observations viendraient contredire la théorie, la relativité n'en resterait pas moins vraie. » Autrement dit, une expérience suffit-elle à invalider une thèse ? Une expérience suffit-elle pour être probante ?

Dans notre cas, les quatre enquêtes présentent-elles valeur universelle ? Leur nombre, comme leur localisation géographique, apportent une réponse négative.

De plus, « les enquêtes sont faussées, comme le souligne Dean, parce que [les entrepreneurs] se leurrent eux-mêmes lorsqu'on les interroge et parce qu'ils croient alors préférable de répondre qu'ils appliquent cette méthode [du *cost-plus*] qui leur semble logique. »¹

Au fait, une telle attitude, sur courte période, quoiqu'en dise une stricte approche marginaliste, n'est-elle pas logique ? Laissons répondre Marshall :

si les producteurs ne craignaient pas de faire tort à leurs marchés, il vaudrait pour eux la peine de produire pendant un certain temps pour tout prix capable de couvrir les coûts directs (*prime costs*) de production et de les dédommager de leur propre peine. Mais dans la réalité, ils exigent un prix plus élevé ; chacun craint de perdre toute chance d'obtenir plus tard un meilleur prix de ses clients ; ou, s'il produit pour un marché libre et très étendu, il éprouve plus ou moins la crainte d'encourir le ressentiment des autres producteurs, s'il venait à vendre sans nécessité à un prix qui ruine pour tous le marché ordinaire. [...] Et l'opinion générale n'est pas entièrement hostile à ce code de moralité commerciale qui condamne l'action de quiconque "ruine le marché" en acceptant un prix qui ne fait guère que couvrir le prix coûtant (*prime cost*) de ses marchandises et ne laisse que peu de choses pour ses frais généraux.²

On notera qu'à l'époque où Marshall écrivait ces lignes, l'économie ne connaissait pas encore le phénomène du marché contrôlé par quelques grandes entreprises : les oligopoles qui allaient se multiplier à partir des années 1890, notamment aux Etats-Unis.

Or cette structure de la concurrence dispose l'entrepreneur à adopter un comportement de stabilité des prix, quitte à ne pas maximiser son profit :

- il répugnera à baisser les prix par crainte de ripostes des concurrents pouvant dégénérer en guerre des prix.

- mais il craindra également la hausse, par peur de voir apparaître de nouveaux compétiteurs, ou qu'une réaction des pouvoirs publics ne vienne à mettre en place une taxation spéciale (hypothèse qui ne relève nullement de la fiction, les exemples abondent : tout proche de nous, que l'on songe à la taxe spéciale qui fut imposée sur les profits pétroliers).

Enfin, les prédictions que la théorie marginaliste fait sur le comportement de l'entrepreneur en situation de fixation de prix sur courte période, sont établies selon l'hypothèse que ce décideur connaîtrait les données sur la recette marginale (mirage pour la plupart des entreprises) et son coût marginal (travail d'Hercule, sur lequel nous reviendrons).

¹ *Ibid.*, p. 545.

² A. MARSHALL. *Principes d'économie politique*. Paris : Giard et Brière, 1909, T. II, p. 65-66.

Dans son ouvrage sur *l'Analyse des rapports entre la Théorie économique et la Pratique industrielle*, J.P. de Bodt reprend la plupart de ces arguments pour montrer que, malgré les études faites du type groupe d'Oxford, les pratiques ne réfutent pas la théorie. Il ajoute à son explication, pour réconcilier théorie et pratique, l'argument d'un producteur qui « suit plutôt des règles empiriques » se fiant par exemple comme prix de rejet ou d'abandon « celui auquel la contribution nette à la charge des frais fixes est sur le point de devenir négative. »¹

Ce faisant, il présuppose que le dirigeant dispose de l'information sur la contribution à la couverture des frais fixes, nous sommes en 1955, et la technique du direct costing est en plein essor, comme nous aurons l'occasion de le voir ; c'est sans doute la raison qui l'incite à cet optimisme.

Son frère, Gérard de Bodt, va lui donner raison dans les années qui vont suivre en se faisant l'un des auteurs les plus actifs à promouvoir le direct costing. Mais cette technique n'était pas antérieure aux travaux qu'avaient mené les économistes d'Oxford. Elle en fut plutôt une conséquence, comme il l'explique lui-même :

Il semble que les enquêtes menées plus particulièrement aux Etats-Unis, et une diffusion plus grande de l'enseignement économique, aient produit un bouillonnement d'idées chez les chefs d'entreprise, les responsables économiques et financiers, les chefs de comptabilité industrielle et les spécialistes des prix de revient qui furent amenés à repenser les fondements mêmes de la théorie comptable et par là, à remettre en question la pratique du *full-cost plus*.

Le mouvement d'idées conduisit à réexaminer les pratiques industrielles à la lumière de la théorie marginale. C'est ainsi que d'autres groupes d'économistes, notamment le professeur Earley, rencontrèrent dans des enquêtes plus récentes effectuées entre 1950 et 1960, des pratiques de politique de prix beaucoup plus marginalistes.²

L'enseignement de ces enquêtes n'eut pas de conséquence sur le champ théorique de l'économie, en revanche il eut — conjointement à une meilleure diffusion des idées auprès des praticiens — une incidence sur les méthodes de calcul de prix de revient. Nous aurons l'occasion d'y revenir quand nous étudierons l'histoire du direct costing proprement dit.

Préalablement, il nous faut voir comment, en marge de ces enquêtes, les économistes contribuèrent, dès l'entre-deux-guerres, à la réflexion sur de nouvelles approches du calcul du prix de revient.

B- Apport des économistes aux calculs pratiques de prix de revient

¹ J.P. de BODT. *La formation des prix. Analyse des rapports entre la Théorie économique et la Pratique industrielle*. Bruxelles, de Visscher, 1955, p. 55.

² G. de BODT. *Direct costing*. Paris : Dunod, 1964, p. 6. Le livre connut trois autres éditions, la dernière en 1978. L'auteur signa, par ailleurs, des articles dans *L'orga-Le commerce* dès le début 1958.

Si les enquêtes que menèrent des économistes anglo-saxons sur les méthodes utilisées dans la pratique de leur pays pour fixer les prix eurent des retombées sur les méthodes de calcul de prix de revient, tel n'était pas leur objectif premier. Ce qu'ils visaient c'était une confirmation de leur théorie.

Vers la même époque, dans l'entre-deux-guerres, d'autres économistes s'intéressèrent spécifiquement aux méthodes de calcul de prix de revient. Cette fois, il ne s'agit plus d'observations dont on va se servir rétroactivement pour évaluer la théorie économique, voire la remettre en cause ; la finalité est, d'une part d'évaluer, de juger, à l'aune de la théorie marginaliste les méthodes préconisées, d'autre part de préconiser d'autres méthodes inspirées, celles-ci, de concepts marginalistes.

Pour ce faire, ils ne s'en remirent pas aux déclarations des décisionnaires. Eux partirent des méthodes qui ressortaient de la littérature comptable dans leur pays. Hormis les standards, qui commençaient à se diffuser aux Etats-Unis, ces méthodes étaient très proches de celles dont nous avons rendu compte pour la France quand nous avons traité du « prix de revient comptable ».

Nous allons étudier leurs analyses successives, en nous limitant aux trois figures les plus marquantes du monde anglo-saxon¹, à savoir : John Maurice Clark, Joel Dean, et Ronald Coase. Nous observerons que chacun pose en point de départ l'inadaptation, pour aider le dirigeant à prendre une décision, du prix de revient complet calculé selon le principe de la partie double ; après cette phase critique ils proposent des approches inspirées de la théorie marginaliste. Nous essaierons de marquer la particularité de chaque proposition.

1- J.-M. Clark.

Il était possible, au milieu du siècle dernier, à un esprit comme Courcelle-Seneuil de traiter indifféremment de prix de revient, de comptabilité, d'économie. Lorsque Clark écrit *Economics of Overhead Costs*, publié en 1923, ce professeur d'Economie de

¹ Il y a une injustice à passer sous silence le travail, dès le début XXème, d'économistes de langue allemande, on pense en premier chef à Eugen Schmalenbach, notamment avec *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik* publié sous forme d'article en 1919. D.A.R. FORRESTER., dans son ouvrage *Eugen Schmalenbach and German Business Economics*. NY and London : Garland, 1993, écrit, page 248, « que les travaux en Allemagne [sur le calcul du prix de revient, notamment dans la perspective d'une variation selon les quantités], ont devancé ceux des américains ». Sur ce sujet on dispose, en langue française, des pistes ouvertes par Jacques RICHARD. "The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945: Some historical elements". *European Accounting Review*, vol. 4, n° 1, 1995, p. 87-124, il explique « que E. Schmalenbach a eu le mérite de montrer très tôt l'intérêt que pouvait avoir un système comptable basé sur le coût variable », ce qui le pose en « fondateur du direct costing », et de citer l'auteur de *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik* qui écrit, page 342 de ce livre, « ce n'est pas le coût de production moyen mais le coût proportionnel variable qui doit être déterminant pour la fixation des prix ». Il y aurait également à s'intéresser, pour la même époque mais côté hollandais, à Limperg, et plus généralement ce que A. Mey appelle « l'Ecole d'Amsterdam ». De façon générale, une meilleure compréhension de l'apport des économistes « rhénans » en matière de calcul de prix de revient serait fort utile ; mais nécessiterait un accès aux textes que, hélas, la barrière linguistique nous interdit.

l'université de Chicago se trouve bien téméraire, présomptueux dira-t-il, à s'avancer hors son champ d'expertise, lui qui n'est pas comptable. C'est qu'entre-temps une corporation s'est organisée et une doctrine s'est constituée en matière de comptabilité industrielle.

Bien qu'il s'entoure de moult précautions, on sent parfois percer, à cet égard, une certaine ironie. Ainsi quand il déclare : « La comptabilité industrielle est encore une jeune discipline, quoiqu'elle ait déjà développé une abondante littérature, et son vocabulaire lui donne au moins l'une des caractéristiques d'une science — celle d'être incompréhensible au non-initié. »¹

Plus loin, s'affranchissant de certaines réserves, il se laisse à écrire de façon péremptoire :

si la comptabilité industrielle se donne pour mission de découvrir ce qu'est le coût de chaque chose et pense qu'un tel chiffre puisse être calculé et ainsi fournir exactement l'information qui est requise pour chaque situation imaginable, elle échouera inmanquablement, car un tel chiffre n'existe pas. [...] La comptabilité industrielle doit développer une technique souple qui gagnerait à adopter le nom d'analyse des coûts ou statistique des coûts et abandonner celui de comptabilité.²

Cette mise en garde faite, que propose l'auteur ? Après avoir recensé une dizaine de situations type pour lesquelles le coût est un élément d'information (élaboration d'un tarif, acceptation d'une remise, abandon d'un produit, etc.), il va indiquer à quelle conception un coût doit obéir, dans ces situations, pour être pertinent.

Pour une majorité des cas, l'information pour être pertinente doit respecter une logique qui peut s'articuler selon deux volets :

1. établir les coûts spécifiques de chaque option auquel le décideur est confronté.
2. comparer les dépenses et recettes afférentes à chaque option.

De cette manière le décideur peut retenir la solution qui lui apparaît la plus avantageuse.

Ce qui implique, notamment sur des décisions quant au volume d'activité, que les frais fixes ne soient pas pris en compte puisqu'ils se retrouvent, par définition, à l'identique dans chaque option (pour une plage donnée). Ce sera donc la différence entre recettes et frais variables qu'il faudra prendre en considération.

Ainsi, après avoir déclaré que « le fait qui est le plus pertinent est celui qui fait ressortir le coût différentiel des biens »³, va-t-il se faire plus précis quant à la façon de procéder :

L'expérience passée de l'entreprise devrait être présentée de sorte qu'elle ne fasse pas simplement ressortir les coûts dans les conditions normales, mais puissent les faire apparaître selon que les salaires ou les prix changent, et dans une certaine mesure, selon des variations de quantité. Il n'est pas toutefois nécessaire que soient mentionnées les hausses de coût unitaire qui résulteraient d'une moindre absorption des frais généraux due à une diminution de la demande.⁴

¹ J. M. CLARK. *The Economics of Overhead Costs*. University of Chicago Press, 1923, p. 14.

² *Ibid.* p. 234.

³ *Ibid.* p. 238.

⁴ *Ibid.* p. 237.

Les préceptes de Clark se retrouvent dans l'idée que « le seul enregistrement des dépenses directes donnerait aux managers une base utile à partir de laquelle ils pourraient apprécier les coûts différentiels en fonction des situations »¹, « ce qu'aucun système comptable, précise-t-il, ne fait à présent »².

Le direct costing s'inscrira dans cette continuité, mais il existe également une autre voie que Clark encourage. Lorsqu'il déclare : « l'un des augures les plus prometteurs du développement de la comptabilité industrielle c'est que l'on commence à s'y servir des méthodes statistiques »³. Plus que quiconque, Joel Dean va contribuer à ce développement.

2- Joel Dean

Après un MBA à Harvard, c'est à Chicago, l'université où Clark enseignait, que Dean vint préparer son Ph.D., lequel fut publié en 1936 avec le titre *Statistical Determination of Cost, with Special Reference to Marginal Cost*. Est-il nécessaire de souligner davantage l'influence que Clark (auquel Dean fait référence en divers endroits) exerça sur ce sujet ?

On va retrouver une position analogue à celle observée par Clark à l'égard de la comptabilité industrielle : « on admet chaque jour davantage que les coûts calculés selon les procédures comptables traditionnelles [...] sont d'un intérêt fort limité pour orienter les décisions à court terme et sont donc peu adaptés à la fixation de prix. »⁴

Il explique cela en tenant compte du fait que « l'information nécessaire pour confronter le revenu marginal obtenu par un certain type de décision au coût marginal que cela entraînerait n'est pas fournie aux managers par les systèmes d'information comptable classique. »⁵

Ayant relevé l'inexistence de ces recherches, son travail vise à pallier cette carence. Il va étudier l'évolution des coûts dans une entreprise qui fabrique des meubles, en cherchant les corrélations pouvant exister avec différents facteurs : le type de modèle, le nombre d'heures travaillées,...

Il restera un fervent partisan de l'approche de la fonction coût-production au travers d'analyses à corrélations multiples. En contrepartie de quoi il se montrera plus réservé à l'égard de techniques plus frustes comme le point mort⁶.

¹ *Ibid.* p. 245.

² *Ibid.* p. 251.

³ *Ibid.*, p. 14.

⁴ Joel DEAN. *Statistical Determination of Cost, with Special Reference to Marginal Cost*. University of Chicago Press, 1936, p. 3.

⁵ *Ibid.*, p. 4.

⁶ Position particulièrement claire dans son article "Methods and Potentialities of Break-Even Analysis", publié en 1951 dans la revue *The Australian Accountant*, et repris par D. SOLOMONS. *Studies in Cost Analysis*, déjà cité.

S'il contribua à donner au calcul des coûts une démarche moins comptable et plus gestionnaire, ses écrits ne participèrent guère à la diffusion du direct costing.

Son approche statistique fit peu d'émules, il faut dire qu'elle exigeait un travail considérable, fait par un statisticien confirmé, disposant d'une base de données solide. Autant d'ingrédients qui sont loin d'être réunis en entreprise. Dean en était d'ailleurs conscient. Ne l'eût-il pas été, l'article que Coase publia en 1938 et dans lequel il conclut après une riche argumentation que « la valeur des résultats obtenus par la technique du Professeur Dean est sujette à de graves doutes »¹, aurait eu raison de le faire.

3- Ronald Coase

Evoquant la tradition du coût d'opportunité à la *London School of Economics*, et particulièrement le rôle qu'y joua Coase, Johnson et Kaplan doutent que l'Américain Clark ait pu exercer quelque influence sur cette école de pensée². Ce qui nous paraît contestable.

En effet, nous savons déjà que les idées de Clark, par l'intermédiaire de Dean étaient connues de Coase. Quant à la notion de coût d'opportunité que l'on peut exprimer « par l'adage : une chose nous coûte réellement le sacrifice de l'utilité des autres choses que nous aurions pu obtenir avec les ressources consacrées à celle que nous avons produite », la paternité du terme en revient à l'économiste D. I. Green qui l'utilisa dans un titre d'article en 1894³.

Coase s'inscrit dans la mouvance de ces économistes imprégnés de théorie marginaliste, qui cherchent à dépasser l'idée qu'un coût de revient puisse épuiser la vérité d'un prix de vente. Il est dans la lignée de Clark quand il met en cause la méthode de calcul du prix de revient telle que la comptabilité industrielle vise à l'établir.

Nous avons vu qu'il était pour le moins réservé face à l'approche statistique suivie par Dean. Nous verrons qu'il adoptera une attitude également distante avec un direct costing avant la lettre dont Clark avait tracé la piste en pointillé. Sa position étant de défendre une méthode « technologique »⁴.

Que Coase récuse la comptabilité industrielle des années 1930 comme technique apte à produire une information pertinente au manager, son article en fournit plusieurs exemples, nous retiendrons, pour illustration, cette citation :

¹ R. H. COASE. "Business Organisation and the Accountant". *The Accountant*, October 1- December 17, 1938. Repris par D. Solomons dans *Studies in Cost Analysis*.

² H. T. JOHNSON et R. KAPLAN. *Relevance Lost*. H. B. S. Press, 1991, p. 156. A propos des articles de la LSE sur le coût d'opportunité, ils écrivent précisément : « While apparently written without reference to Clark's contributions ».

³ Voir sur ce sujet, J. SCHUMPETER. *Histoire de l'analyse économique*. Paris : Gallimard, 1983, t. III, p. 229-230.

⁴ Le terme n'est pas de Coase, on le trouve utilisé par J. DEAN. *Théorie économique et pratique des affaires*. Paris : Entreprise moderne, 1959, p. 335. Ouvrage publié initialement aux Etats-Unis, en 1951, sous le titre *Managerial Economics*.

Toute prétention de la part de la comptabilité industrielle (du moins telle qu'on peut la concevoir en examinant la littérature sur ce sujet) à permettre l'identification et l'élimination des activités non rentables est fallacieuse. Cela ne se peut que par confrontation des coûts économisés avec les recettes. Une tâche que la comptabilité industrielle, nous semble-t-il, n'est pas en mesure d'accomplir.¹

Alors que R. S. Edwards, son collègue à la LSE, pense que « le point le plus important au sujet des coûts est de cerner leur évolution en fonction des quantités produites ou vendues »², Coase trouve cette approche réductrice pour deux raisons :

- D'abord elle n'est utile que pour une décision d'augmentation ou diminution d'activité, or ce n'est qu'un cas de figure parmi d'autres auquel un dirigeant se voit confronté, la méthode cesse de s'appliquer lorsqu'il doit choisir entre « ouvrir ou fermer un rayon, démarrer ou arrêter un produit »³.

- De plus, pour les coûts variables « les chiffres utilisés sont des moyennes et non des coûts marginaux »⁴, ce qui, bien sûr, peut fausser le jugement. Et Coase, pour étayer son argumentation, a recours à des exemples chiffrés d'une évidence sans conteste.

Cela ne signifie pas que rien ne puisse être fait, Coase souhaite « que la comptabilité industrielle puisse affiner sa technique pour prendre en considération les coûts différentiels de sorte que le travail du manager en soit facilité. »⁵ Ni qu'il néglige « les problèmes de savoir quelle information recueillir, avec quelle fréquence la présenter et jusqu'à quel degré de précision il convient de parvenir, qui sont, selon lui, autant de points pratiques de grande importance, mais — ajoute-t-il — ceux-ci ne peuvent guère s'apprendre dans des manuels de comptabilité. »⁶

En vérité, son opinion est « que dans la pratique ce qui est fait correspond davantage à son approche — à savoir que les coûts sont basés sur des estimations, et que celles-ci mettent en valeur les différences selon les opportunités — que ne pourraient le laisser croire les manuels de comptabilité industrielle »⁷. Autrement dit, que prévalent les calculs extra-comptables, partant « d'informations physiques qui sont ensuite valorisées sur la base de niveaux de prix et salaires estimés. »⁸

Les économistes modifièrent au cours du XIX^{ème} siècle le regard qu'ils portaient sur le coût de production. Plutôt que d'y voir la simple expression de la valeur, il le relativisèrent en fonction de l'utilité marginale. Au XX^{ème} siècle, à partir de 1920,

¹ R. H. COASE. "Business Organisation and the Accountant". *The Accountant*, October 1- December 17, 1938, p. 128.

² R. S. EDWARDS. "The Rationale of Cost Accounting". Cité par Coase, p. 108. L'article est repris dans l'ouvrage de D. Solomons, *Studies in Cost Analysis*.

³ R. H. COASE. "Business Organisation and the Accountant". *The Accountant*, October 1- December 17, 1938, p. 108.

⁴ *Ibid.*, p. 143.

⁵ *Ibid.*, p. 111.

⁶ *Ibid.*, p. 142.

⁷ *Ibid.*, p. 146.

⁸ *Ibid.*, p. 156.

certains économistes s'intéressèrent aux pratiques de fixation de prix dans les entreprises, au rôle qu'y jouait la notion de coût. Les travaux qu'ils entreprirent aboutirent à contester la pertinence du calcul du prix de revient tel que la comptabilité industrielle le présentait.

Ils préconisèrent une approche moins dépendante de la technique de la partie double, libérée du mythe d'un coût unique et plaidèrent pour une vision dynamique. Leurs travaux se diffusèrent dans des revues lues par des comptables, dans des ouvrages lus par les étudiants des *Business Schools*.

C'est le cas du livre de Joel Dean, *Managerial Economics*, paru en 1951, dans lequel il écrit : « le premier but utile est de détruire l'illusion que les estimations de coût données par la comptabilité financière sont appropriées pour tous les besoins d'emploi de la Direction », et de proposer que les méthodes statistique, comptable et technologique soient utilisées en complément l'une de l'autre¹.

Mais la méthode comptable dont parle Dean intègre la distinction entre les charges fixes et variables. Le direct costing est passé par là. Or la mise au point de cette technique revient à la profession comptable, non aux économistes. Nous allons en retracer l'histoire.

§2- Emergence du direct costing aux Etats-Unis

Comment définir le direct costing ? « Une imprécision considérable entoure le terme et ce qu'il apporte à la pratique comptable »², écrivait Brummet en 1955.

L'imprécision était renforcée, ajoutait-il, du fait que « de nombreux avantages qui sont salués comme résultant des procédures du direct costing étaient utilisés depuis des années par nombre de managers avisés ».

Dans la volumineuse littérature sur le sujet, Jonathan Harris³ est considéré comme le fondateur de la méthode. Il est vrai que son article de 1936 présente le principe de base qui est au cœur du direct costing, à savoir la distinction frais variables / frais fixes, et une présentation du compte de résultat identifiant une marge sur coût variable de laquelle les frais fixes sont retranchés globalement pour faire apparaître le résultat.

Si Harris entretient une confusion entre *direct cost* et coût variable, il n'emploie jamais l'expression du direct costing. Ce n'est qu'en 1951 que Neikirk qui travailla comme Harris chez Dewey and Almy Chemical Company — choisit un titre dans lequel apparaissait ce terme, repris, martelé, trente fois au cours de son article⁴.

¹ Joel DEAN. *Théorie économique et pratique des affaires*. Paris : Entreprise moderne, 1959, p. 333.

² R. Lee BRUMMET. "Direct Costing—Should It Be A Controversial Issue?", *The Accounting Review*, n° 3, July 1955, p. 439.

³ Jonathan HARRIS. "What Did We Earn Last Month?". *NACA Bulletin*, vol. XVII, n° 10, January 15, p. 501-527.

⁴ Waldo NEIKIRK. "How Direct Costing Can Work for Management". *NACA Bulletin*, vol. XXXII, n° 5, January 1951, p. 523-535.

Conscient du flou de la notion de direct costing, Weber¹, dans l'ouvrage qu'il consacra en 1966 au sujet, après avoir évoqué les zones d'ombres, le définira comme « une technique comptable qui : a) est basée sur la distinction entre coûts variables et frais fixes ; b) est intégrée dans le système comptable tenu en partie double ; et c) donne lieu à la mise en évidence de plusieurs marges adossées à la distinction entre frais variables et fixes. »² C'est à cette acception que nous nous rallierons pour la suite.

Les techniques qui sous-tendent le direct costing étaient-elles disponibles avant 1936 ? Si oui, ce qui est vraisemblable, pourquoi faut-il attendre quinze ans (l'écart entre l'article de Harris, en 1936, et celui de Neikirk en 1951) pour que le direct costing devienne une méthode ayant droit à l'intérêt de la profession comptable, à la reconnaissance académique ? D'autant que les économistes avaient, dès la fin XIX^{ème}, mis en lumière l'intérêt de l'approche marginaliste pour maximiser le profit.

C'est à cette question que nous allons tenter de répondre. Nous nous assurerons, dans un premier temps, que l'environnement scientifique et technique était bien favorable à l'émergence du direct costing ; puis, nous chercherons à vérifier l'intuition selon laquelle cette méthode présente un intérêt pour le manager. A la lumière de ces résultats, nous examinerons les autres facteurs ayant été susceptibles de différer la consécration du direct costing.

I- Des conditions scientifiques et techniques favorables au direct costing

A- Sur le plan scientifique

Nous avons vu que les économistes avaient construit, avec le concept d'utilité marginale, un appareil propice à une distinction entre coût variable et coût fixe et que certains comme Clark, Coase, Dean, s'étaient intéressés à la question du prix de revient en adoptant le point de vue du gestionnaire.

La question qui se pose est de savoir si cet environnement scientifique profita aux pratiques. Autrement dit, d'apprécier l'influence que ces idées purent avoir sur les professionnels comptables et sur les dirigeants des entreprises.

Pour Wells, « hormis la fugitive, et décevante, rencontre [entre le travail de Marshall et celui de Garke et Fells], les économistes et les comptables continuèrent, et dans une

¹ Charles WEBER. *The Evolution of Direct Costing*. University of Illinois Press : 1966, 117p.

² M. C. WELLS. *Accounting for Common Costs*. Center of International Education and Research in Accounting : Champaign-Urbana, 1978, p. 3.

large mesure continuent encore, à développer leur discipline dans la plus parfaite ignorance les uns des autres. »¹ On trouve des propos similaires chez Parker².

Johnson et Kaplan ont une vision encore plus pessimiste. Pour eux, même les économistes qui s'attachèrent spécifiquement à la pertinence des prix de revient pour le dirigeant furent méconnus des comptables : « Les écrits d'économistes comme Clark, Edwards, et Coase n'eurent — déclarent-ils — qu'un impact très faible sur [les comptables, qu'ils soient] universitaires, praticiens ou auteurs de manuels. »³

Deux témoignages, à trente ans d'intervalle, viennent confirmer ce cloisonnement entre économie et comptabilité : d'abord, celui de Ashley⁴, en 1908, qui rapporte le faible écho rencontré dans les universités, à cette époque, pour l'économie ; puis celui de l'ingénieur Peck, sous la plume duquel on peut lire en 1938 : « Une des phrases que vous m'entendrez souvent utiliser est “revenu marginal”, une expression que l'on n'a peu de chance de rencontrer dans la littérature comptable disponible à ce jour. »⁵

Peut-on dire, avec Burrows, que « cette ignorance des économistes néoclassiques par les comptables et les managers est compréhensible »⁶, en arguant du fait que leur discours revêt une forme trop ésotérique, trop abstraite, pour le profane ?

Cela explique vraisemblablement, pour partie, l'absence de référence claire aux thèses marginalistes dans la littérature sur le prix de revient publiée avant la Seconde Guerre mondiale aux Etats-Unis. Mais on a du mal à croire que l'enseignement dans les *Business Schools* soit resté totalement hermétique aux idées de Marshall.

Pour aller plus avant il faudrait examiner les programmes d'enseignement de l'époque. On peut néanmoins affirmer qu'à Chicago, dans les années trente, les étudiants étaient sensibilisés à ces concepts. L'un de leurs professeurs, William Vatter, formé comme Joel Dean à l'Ecole de J. M. Clark, fut certainement l'un des premiers à introduire dans ses cours de comptabilité des notions empreintes de la théorie marginaliste.

Dans un article qu'il fit paraître dès 1945, après avoir évoqué « les difficultés à appliquer la théorie marginaliste dans la pratique comptable, il [déclare] possible de trouver une base de travail qui puisse servir d'alternative au coût marginal, [...] le coût variable unitaire. »⁷

¹ M. C. WELLS. *Accounting for Common Costs*. Center of International Education and Research in Accounting : Champaign-Urbana, 1978, p. 113.

² R. H. PARKER. *Management Accounting; an Historical Perspective*. London Macmillan, 1969, p. 20-21.

³ H. T. JOHNSON, R. H. KAPLAN. *Relevance Lost*. H.B.S. : Boston, 1987, p. 51. Ils confirment cette idée en note 27, page 158.

⁴ Voir WELLS, ouvrage déjà cité, page 109.

⁵ S.A. PECK. “The Managerial aspect of Controls”, *NACA Bulletin*, vol. XX, n° 8, 1938, p. 472.

⁶ G.H. BURROWS. “Allocations and Common Costs in Long-Run Investing and Pricing Decisions: An Historical Analysis”. *Abacus*, vol. 30, n° 1, 1994, p. 52.

⁷ W. VATTER. “Accounting Measurements of Incremental Cost”. *The Journal of Business of the University of Chicago*. Il est reproduit dans l'ouvrage de Solomons, *Studies in Cost Analysis*, déjà cité, p. 212-213.

En opérant ce raccourci, Vatter ne faisait que reprendre la position adoptée vingt ans plus tôt par Clark, et qui n'avait été suivie d'aucun effet dans la littérature sur le prix de revient. C'est ce qui fit dire, en 1948, au chef du département en *Business and Engineering Administration* du MIT¹ : « il y a des opportunités sérieuses de développement pour le calcul arithmétique dans la gestion des affaires. »²

Il ne faut pas mésestimer le courage, quelque peu iconoclaste, dont fit preuve Vatter pour, d'une part, bousculer un enseignement de la comptabilité des coûts axé sur l'évaluation des stocks et la détermination du résultat financier³ et, d'autre part, accepter une simplification de la théorie au risque d'essuyer un certain mépris de la part des économistes. Ainsi, Machlup ne voyait dans les techniques de type direct costing que « des applications de la table de multiplication à la portée de toute personne d'intelligence moyenne. »⁴

Avant de nous pencher sur les techniques, faisons un dernier point sur l'environnement scientifique, ici la théorie économique, à l'égard du direct costing.

Nous avons vu qu'au prix de simplifications les thèses marginalistes favorisent le recours au raisonnement en coût variable. Aussi, nous semble-t-il équitable de conclure à une bienveillance de la théorie à l'égard du direct costing, juste assombrie par une certaine condescendance de la part des économistes.

B- Sur le plan des techniques

Cette condescendance avec laquelle certains économistes considèr[ai]ent l'appareillage technique nécessaire à la mise en place du direct costing dans le cadre d'une comptabilité en partie double n'est-elle pas justifiée ? C'est ce que nous allons entreprendre de vérifier en examinant les méthodes qui la fondent : d'une part, la distinction des charges variables et des charges fixes ; d'autre part, le calcul du point mort et sa représentation graphique ; enfin la démarche qui aboutit à présenter le compte de résultat en identifiant des marges spécifiques.

¹ Le prestigieux Massachusetts Institute of Technology.

² Cité par G. Charter HARRISON. "The Practical Economist's Profit and Loss Statement". *Naca Bulletin*, vol. 30, n° 8, 1948, p. 443. Notons au passage que celui qui fut l'un des fondateurs des standards s'était engagé très tôt pour l'application du direct costing ; ainsi, il fit paraître, à compte d'auteur, en 1937, une brochure pour en soutenir l'idée. Hasard et méconnaissance, le titre de cet opuscule, *New Wine in Old Bottles*, est très proche de celui que J. Shank choisit, "*Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles ?*", pour son article paru dans JMAR en... 1989. De quoi donner à réfléchir sur l'utilité de l'histoire en gestion ?

³ T. JOHNSON, R. KAPLAN. *Relevance Lost*, ouvrage déjà cité, rapportent à la page 159 le témoignage suivant de Horngren : « Le premier cours de comptabilité des coûts que j'ai suivi en 1947 était analogue à celui qui était enseigné dans d'autres universités de par le monde. C'était une excursion cauchemardesque au travers du calcul du prix de revient dont le but était la valorisation des stocks et le calcul du résultat d'exploitation. »

⁴ Propos rapporté par R.H. PARKER. *Accounting for Decision-Making*, déjà cité, p. 71.

Comme le fait ressortir Weber, « ces techniques n'ont pas été développées par les promoteurs du direct costing, ceux-ci se sont limités à combiner des techniques déjà connues »¹. Nous allons voir que, pour « l'essentiel, ces techniques furent conçues de façon indépendantes les unes des autres, et, pour la plupart, avant 1936. »² Ultérieurement nous élargirons notre réflexion en reprenant l'interrogation de Latour quand il cherche à comprendre « comment ces assemblages désordonnés — ce qu'il appelle des “machines” — [comment] peuvent-ils être transformés en un tout si cohérent qu'il peut lier durablement les groupes recrutés ? »³

1- Autour de la distinction charges fixes et variables

« L'importance de la distinction entre charges fixes et variables, du volume et de la capacité de production pour anticiper et atteindre un niveau de profit, est connue des comptables depuis longtemps »⁴, tel est le propos que l'on peut lire dans la présentation qui précède l'article que Peck consacra à ces questions en 1938.

Nous verrons plus avant que cette distinction était connue aux Etats-Unis depuis le début du siècle, pour le moins, puisque Hess s'en servit pour construire un graphique de représentation du point mort.

En 1922, Williams⁵ donne une approche au travers d'un exemple dans lequel les coûts variables évoluent linéairement par rapport aux ventes. Connaissant le montant des coûts pour un niveau de ventes de 14 millions de dollars, à savoir 1 710 000 \$ dans son exemple, et celui pour 7 millions de vente, 905 000 \$ en l'occurrence, il en déduit évidemment que les frais fixes doivent être de 100 000 \$.

Lorsque Wright écrit quarante ans plus tard, en 1962, un ouvrage qui fait autorité sur le direct costing⁶, la seule méthode qu'il ajoute à la représentation graphique et à la méthode arithmétique, c'est le recours à la droite des moindres carrés. Sachant que les mathématiciens en avaient établi les fondements trois siècles plus tôt, on s'accordera pour dire qu'il n'y avait là rien de révolutionnaire.

Plus élaboré est le budget flexible qu'un groupe de travail réunissant des ingénieurs et des comptables de la société Westinghouse mit au point en 1928. Cette technique qui permet un découplage entre la part fixe du budget et celle qui évolue en proportion de l'activité allait faciliter les opérations de contrôle. Nous y reviendrons quand nous étudierons l'utilité du direct costing.

¹ Charles WEBER. *The Evolution of Direct Costing*. University of Illinois Press : 1966, p. 16.

² *Ibid.*, p. 36.

³ Bruno LATOUR. *La science en action*. Paris : Folio, 1995, p. 313.

⁴ S. A. PECK. “The Managerial Aspect of Controls”. *NACA Bulletin*, vol. XX, n° 8, 1938, p. 470.

⁵ J.H. WILLIAMS. “A Technique for the Chief Executive”. *Bulletin of the Taylor Society*, vol. VII, n° 2, April 1922, p. 58-59.

⁶ Wilmer WRIGHT. *Direct Standard Costs*. New-York : The new manager's library, 1966, p. 45-50. En plus des trois méthodes citées, Wright consacre un paragraphe à ce qu'il nomme « *estimate method* », peut-on vraiment parler de méthode dans ce qui laisse une telle part au bon sens ?

2- La représentation graphique du point mort

Nous devons à Parker un chapitre sur l'origine de cette représentation qu'il repère dans l'article paru en 1903 dans *the Engineering Magazine*. Comme pour les standards on notera que c'est à des ingénieurs, non à des comptables, que revient le mérite d'avoir songé à ces techniques.

Dès l'article de Hess¹ apparaissent les idées de base : un quadrant dont l'axe horizontal représente l'évolution croissante des volumes, tandis qu'en ordonnées figurent des montants en dollars. Ainsi peut-on visualiser le comportement des coûts et recettes en fonction des quantités produites et des ventes, en faisant apparaître le point mort.

Le graphique (figure 1) donne clairement à voir que certaines dépenses sont fixes et forment en conséquence une droite parallèle aux abscisses, tandis que les charges directes et, dans une moindre mesure, les charges indirectes augmentent avec les quantités.

Hormis l'imprécision sur le terme encaissements (*receipts*), on dispose avec ce diagramme d'un outil achevé. Cependant il semble qu'il ait fallu attendre les années vingt pour que cette approche se diffuse. Grâce à Knoeppel², qui, reprenant le travail de Hess, va construire ce qu'il appelle un profitographe, nom très imagé dont on peut regretter qu'il n'ait pas connu meilleure fortune et soit aujourd'hui oublié.

En revanche, le terme de *break-even chart* que l'on doit à un autre ingénieur, Walter Rautenstrauch, allait passer à la postérité³. Dans le graphique, reproduit ci-après, on retrouve les différents éléments qui nous sont familiers (figure 1).

On peut reprendre mot pour mot ce que Raymond Villers, français d'origine et professeur à l'université de Columbia, écrivait en 1955 en commentant l'article de Ned Chapin, intitulé *The Development of the Break-Even Chart: A Bibliographical Note* : « Cela ne va pas clore la controverse pour savoir “qui développa le premier la représentation du point mort”, mais cela permet d'indiquer un certain nombre de faits. »⁴

Evoquant la « logique maniaque » de vouloir « dénicher qui fut le premier », Bruno Latour tance sévèrement « les “historiens des sciences” [qui] ne sont pas les derniers à perdre leur temps à ce jeu puéril qui tient plutôt de l'héraldique que de l'histoire. »⁵

Tenons-nous le, cette fois, pour dit et finissons-en avec la représentation graphique du point mort pour noter que la méthode était connue dans les années vingt aux Etats-Unis. Voyons maintenant la troisième, et dernière, technique dont le direct costing fait usage.

¹ H. HESS. “Manufacturing: Capital, Costs, Profits and Dividends”. *The Engineering Magazine*, vol. 26, n° 3, 1903, p. 367-379.

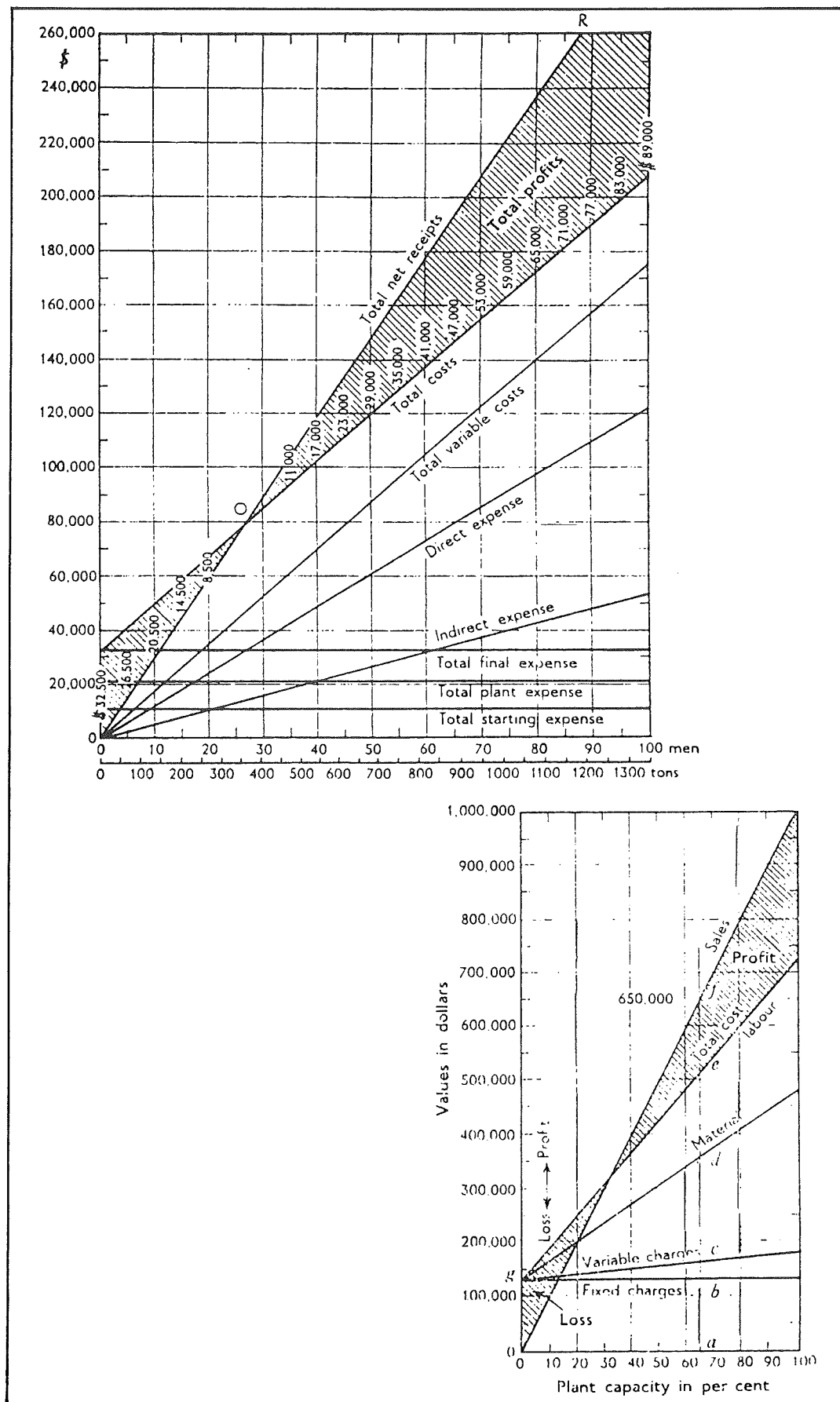
² C.E. KNOEPEL. *Graphic Production Control*. New-York : Engineering Magazine, 1920, p. 376.

³ Walter RAUTENSTRAUCH. “The Budget as a Means of Industrial Control”. *Chemical and Metallurgical Engineering*, vol. 27, 1922, p. 415.

⁴ R. VILLERS. “The Origin of the Break-Even Chart”. *The Journal of Business*, January 1955, p. 29.

⁵ Bruno LATOUR. *La science en action*. Paris : Folio, 1995, p. 328. A rapprocher de l'épigramme adressé par Michel Foucault aux « historiens en culottes courtes », voir le chapitre sur le « prix de revient uniforme » notre référence à l'imprimeur Delmas.

Figure 1 : Le graphique de Hess et celui de Rautenstrauch



3- Des marges spécifiques dans le compte de résultat

Le principe du direct costing étant de discriminer les frais directement liés au volume des ventes de ceux qui se rattachent à une période, il convient que cette distinction se retrouve dans le compte de résultat.

Or, dès les années vingt, Williams donne un modèle de compte de résultat qui dégage une marge avant frais fixes¹, tandis qu'on voit mentionner la notion de marge contributive en 1926 dans l'ouvrage de Hilgert *Cost Accounting for Sales*².

Mais c'est en 1931, dans l'article de Smith, paru dans *The American Accountant*, qu'une présentation d'un compte de résultat fera apparaître les marges sur coût variable de trois lignes de produit, desquelles l'ensemble des frais fixes sera ôté pour donner le résultat net (figure 2³).

Smith était partisan de disjoindre les résultats calculés comptablement, selon le principe de la partie double, de ceux dont les managers devaient disposer. Cela expliquerait-il, comme le suggère Weber, l'historien du direct costing, que son propos n'ait guère retenu l'attention lors de sa publication ? Néanmoins, certains indices laissent à penser que son article influença celui que Jonathan Harris publia en 1936, dans lequel se retrouve cette partition des marges⁴.

Pour une présentation claire du « direct costing évolué » dans lequel sont identifiés les frais fixes spécifiques à un produit, un secteur, etc., et qui fait donc apparaître un niveau intermédiaire entre la marge sur coût variable et le résultat net, il faudra attendre 1953, avec l'article de Heiser⁵. Bien que cette idée n'ait rien de très sophistiquée, on peut se convaincre de ce qu'avant la Seconde Guerre elle n'ait pas été encore formalisée en se reportant à un article de 1939 signé par un assistant à l'université de Yale⁶.

¹ J.H. WILLIAMS. "A Technique for the Chief Executive". *Bulletin of the Taylor Society*, vol. VII, n° 2, April 1922, p. 62.

² Rapporté par Weber, ouvrage déjà cité, p. 24.

³ Tiré de l'ouvrage de Weber, p. 27.

⁴ Voir les pages 516 et 517 de "What Did We Earn Last Month?". *NACA Bulletin*, January 15, 1936.

⁵ Herman HEISER. "What Can We Expect of Direct Costing as a Basis for Internal and External Reporting". *NACA Bulletin*, vol. XXXIX, n° 11, July 1953.

⁶ Prenant l'exemple d'une société qui dégage un bénéfice sur un produit A de 57 500 \$, après avoir retranché 10 000 \$ pour charges indirectes fixes non imputées (*Unabsorbed overhead*), McFarland considère l'opportunité pour l'entreprise d'accepter de vendre un produit B qui nécessiterait des frais fixes spécifiques pour 10 000 \$, et apporterait une marge sur coût variable de 36 000 \$. Or l'auteur conclut à une augmentation globale du bénéfice de seulement 16 000 \$, car il va ajouter aux 10 000 \$ de charges fixes spécifiques au produit B, ce qui est logique, les 10 000 \$ de charges indirectes fixes non absorbées précédemment et qui du fait de l'augmentation de production se trouvent absorbées. Erreur de raisonnement puisque ces derniers 10 000 \$ sont fixes, le produit B va contribuer à augmenter le résultat de 26 000 \$ au total. Or une telle erreur de logique se produit faute d'avoir clairement présenté les informations en distinguant les différentes marges contributives. Voir Walter McFARLAND. "When is selling at a Loss a Profitable Business Policy?". *NACA Bulletin*, vol. XXI, n° 5, November 1939, p. 329-333.

Figure 2 : Une présentation en marges spécifiques

BLANK MANUFACTURING COMPANY, LIMITED				
Estimated Manufacturing, Trading, and Profit and Loss Accounts for Year Ending December 31, 1930				
	Total	Line A	Line B	Line C
January 1, 1930, manufac- tured goods on hand	168,150	55,500	76,100	36,550
<i>Add:</i>				
Cost of production varying with volume	<u>916,200</u>	<u>290,400</u>	<u>295,400</u>	<u>330,400</u>
	1,084,350	345,900	371,500	366,950
<i>Deduct:</i>				
December 31, 1930, manu- factured goods on hand	<u>104,595</u>	<u>41,500</u>	<u>37,400</u>	<u>25,695</u>
	979,755	304,400	334,100	341,255
<i>Add:</i>				
Expenses of selling and dis- tribution, etc., varying with volume:				
Freight and sales tax	97,410	36,500	34,500	26,410
Selling, etc.	<u>50,150</u>	<u>18,500</u>	<u>16,720</u>	<u>14,930</u>
Cost of sales, varying with volume	1,127,315	359,400	385,320	382,595
Gross sales	<u>1,285,430</u>	<u>444,460</u>	<u>438,025</u>	<u>402,945</u>
Gross profit	<u>158,115</u>	<u>85,060</u>	<u>52,705</u>	<u>20,350</u>
Gross profit, as above				158,115
<i>Deduct fixed costs:</i>				
Depreciation			30,600	
Factory expenses			44,100	
Selling, etc., expenses			<u>55,450</u>	
				<u>130,150</u>
Net profit				27,965

* Source: Smith, *op. cit.*, p. 43.

Hormis ce dernier raffinement qui tient davantage de la logique que de la technique, tous les autres éléments sur lesquels s'appuie le direct costing étaient disponibles dès les années 1920. Sachant que la diffusion du direct costing ne se repère que trente ans plus tard, il convient de s'interroger sur les raisons qui la freinèrent.

Selon l'historien des techniques B. Gille : « l'invention n'est concrètement réalisable que dans la mesure où elle concorde avec un besoin, économique, social, ou de tout autre ordre, c'est-à-dire dans la mesure où l'innovation est souhaitable. »¹ Le direct costing techniquement réalisable en 1920 répondait-il à un besoin ?

II- Le direct costing : une solution adaptée aux besoins des managers

Soucieuse de faire le point, en 1953, sur le direct costing, l'association américaine pour la comptabilité des coûts (*National Association of Cost Accountants* ou NACA) publia un cahier de recherche dans lequel, sur la question de l'utilité de cette technique de management, les rapporteurs écrivaient :

A l'origine, le budget flexible et les différents types d'analyse des relations coût-volume-profit, étaient, tant dans leur développement que leur application, des techniques distinctes pour régler divers aspects du problème que soulèvent les fluctuations de volume. Les chiffres et les graphiques obtenus par ces méthodes étaient présentés aux managers en complément des états comptables classiques.

Résultat, le management se retrouvait devant une multitude de documents dont il ne percevait pas toujours l'articulation. Au mieux, du temps précieux était perdu dans l'étude des différents rapports. Parfois, quand certaines analyses n'étaient pas faites, les managers n'optimisaient pas leurs décisions car se basant sur des informations qui ne mettaient pas en évidence le comportement des coûts et des profits en fonction de l'activité.²

Essayons de savoir, plus précisément, à partir de quoi les rapporteurs fondaient leur appréciation positive de la technique du direct costing comme outil d'aide aux managers. Pour ce faire, nous adopterons trois perspectives différentes : nous étudierons l'intérêt du direct costing en matière de planning, de contrôle, de reporting³.

A-Direct costing et planning

L'utilité du direct costing se manifeste quand un arbitrage est possible entre le prix d'un bien, la quantité que l'on espère pouvoir en vendre, l'incidence que cela aura sur le

¹ Bertrand GILLE. *Histoire des techniques*. Paris : Gallimard, 1978, p. 71.

² *Research Series* n° 23. *NACA Bulletin*, vol. XXXIV, n° 8, p. 1082.

³ Ces angles d'attaque sont les mêmes que ceux retenus par Weber dans son livre *The Evolution of Direct Costing*, cependant notre analyse s'écarte sensiblement de la sienne, qui, en 1966, ne pouvait bénéficier des réflexions de Chandler, entre autres.

bénéfice (notamment du fait que certains frais sont fixes à l'intérieur d'une plage d'activité).

Les réquisits sont, pour le moins, que l'entrepreneur jouisse d'une liberté de fixation de prix, qu'il dispose de choix en termes de capacité de production, d'informations sur l'évolution de son marché ; un marché dans lequel il ait l'opportunité d'augmenter sa part en valeur relative ou/et absolue. Est-il besoin de mentionner que le montant des frais fixes dans le coût de production doit être significatif ?

L'une des toutes premières entreprises identifiées pour avoir installé un système de direct costing avant la lettre fut la Gates Rubber company en 1919¹, un fabricant de caoutchouc. Secteur connu à cette époque pour jouir d'un « effet d'économie d'échelle particulièrement puissant, qui ne connut d'égal que dans le secteur de la métallurgie. »²

Soyons attentif à ce qu'ajoute Chandler sur ce secteur :

Dans cette industrie la demande croissante de pneumatiques pour l'automobile (une demande qui fut multipliée par cent entre 1910 et 1930) ouvrit des opportunités qui pouvaient déboucher sur d'importantes économies d'échelle. Les premières sociétés qui construisirent des usines suffisamment importantes pour tirer partie de ces économies, pour créer des réseaux marketing nationaux puis internationaux, et embaucher les indispensables managers, restèrent les leaders du marché³.

Si l'on ajoute le fait que, sur cette période de forte croissance, les entreprises de ce secteur eurent, en plus, à financer d'importantes dépenses de recherche et développement⁴, on a une idée de l'ampleur des frais fixes qu'elles supportaient.

En reprenant les réquisits que nous avons évoqués précédemment, nous pouvons avancer que la direction de la Gates Rubber company affrontait, sur la période 1910-1930, des situations impliquant des analyses en terme de coût-volume-profit avec un facteur frais fixes important.

Pour conforter notre hypothèse, le cas de cette société mériterait d'être approfondi par une étude de ses archives. Surtout il devrait être suivi d'autres exemples pour gagner en crédibilité et mieux asseoir notre démonstration selon laquelle le direct costing répondait au besoin des managers.

A défaut d'exemples plus précis, nous relèverons les propos généraux recueillis par les auteurs du rapport de la NACA, en 1953, auprès de plusieurs dirigeants d'entreprises. Il

¹ Voir C. WEBER, ouvrage déjà cité, p. 30.

² Alfred CHANDLER. *Scale and Scope. The Dynamics of Industrial Capitalism*. Cambridge : Harvard University Press, p. 105.

³ *Ibid.*, p. 105. On notera qu'en matière d'études de marché ce fut juste après la Première Guerre mondiale que leur diffusion eut lieu, et notamment dans le secteur automobile. On se reportera, entre autres, aux souvenirs de Sloan dans *Mes années à la General Motors*, voir chapitre sur Renault.

⁴ A. CHANDLER, *Scale and Scope* ..., écrit page 108 : « quoique l'industrie du caoutchouc fût de taille inférieure à celle du pétrole, on comptait dans la première, en 1921, davantage de scientifiques : 5,7 % du total employé dans l'industrie américaine, pour cette catégorie de personnel, contre 4,4 % dans le pétrole. En valeur absolue le caoutchouc venait en quatrième position après l'industrie chimique, électrique et la métallurgie. Et en deuxième place si l'on considère le ratio du nombre de scientifiques, travaillant en laboratoire, rapporté à mille salariés. »

en ressort que « les managers trouvent très précieux de pouvoir disposer des informations sur les coûts telles que le direct costing les fait apparaître »¹. On apprend également dans ce rapport que la présentation adoptée par le direct costing aide les dirigeants dans leurs décisions faisant appel à des raisonnements marginalistes, ou ceux faisant intervenir la notion de coût d'opportunité².

L'adage selon lequel on ne prêterait qu'aux riches peut s'appliquer au direct costing dès lors qu'on veut y voir l'outil permettant de passer directement du compte de résultat au plan de trésorerie. Comme si les charges variables se confondaient avec les charges décaissables !

Dans son article de 1922, Williams prêtait déjà à l'équivoque³. Mais l'idée selon laquelle le coût variable représente *the out-of-pocket costs* se retrouvera encore pendant les années 50 dans les nombreux articles favorables au direct costing, et entretiendra la confusion entre charges variables et décaissements ; comme si certaines charges fixes ne donnaient pas lieu, elles aussi, à décaissement !

Aussi ne faut-il pas être autrement surpris si, pour plusieurs entreprises utilisant le direct costing en 1953, le coût direct s'y définit comme étant, « sur courte période, l'équivalent du décaissement nécessaire pour fabriquer les produits »⁴. Ce qui est faire peu de cas des charges d'éclairage, de chauffage, d'encadrement, etc., qui sont également à décaisser sur courte période alors qu'elles seront souvent classées comme charges fixes.

Si l'on veut bien gommer cet excès d'honneur, on doit retenir que les conditions économiques aux Etats-Unis étaient propices, dès le début XXème, à ce que les managers trouvent un intérêt au direct costing pour les choix auxquels ils étaient confrontés en terme d'objectifs de croissance, de fixation de prix,...

En acceptant les prémisses suivantes : « les théories et procédures de calcul des coûts évoluent en fonction de l'environnement industriel »⁵, l'environnement industriel des Etats-Unis, au début du siècle étant marqué par la croissance de certains marchés et de la part des frais fixes dans le total du prix de revient, par la liberté des prix, ... La conclusion qui s'impose logiquement est que les méthodes de calcul de coût devaient évoluer vers le direct costing.

Les coûts standard qui se mettaient en place à cette même époque furent, nous l'avons vu, un puissant moyen de contrôle. Il est inutile de revenir sur les raisons que nous avons avancées pour comprendre la nécessité d'un tel contrôle dans la gestion de la grande entreprise moderne aux Etats-Unis. Si nous savons à quel « besoin économique,

¹ *Research Series* n° 23. *NACA Bulletin*, vol. XXXIV, n° 8, p. 1098.

² *Ibid.*, p. 1100 et 1103.

³ J.H. WILLIAMS. "A Technique for the Chief Executive". *Bulletin of the Taylor Society*, vol. VII, n° 2, April 1922, p. 65-68.

⁴ *Research Series* n° 23. *NACA Bulletin*, vol. XXXIV, n° 8, p. 1122.

⁵ Samuel GARNER. *Evolution of Cost Accounting to 1925*. The University of Alabama Press, 1954, p. 348.

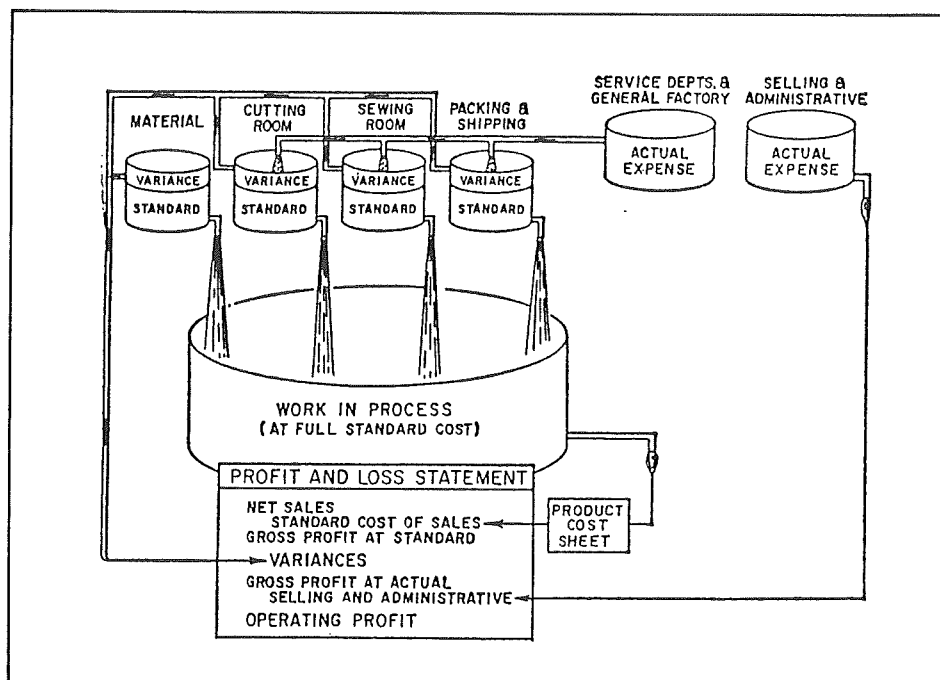
social,...» le contrôle correspondait, en revanche, il nous faut rechercher en quoi le direct costing pouvait, de façon complémentaire aux standards, participer à cette mission.

B- Direct costing et contrôle

Afin de mieux nous faire comprendre nous aurons recours, pour partie, à un exemple chiffré et, d'autre part, à des illustrations que nous devons à Wright¹.

Nous supposons un centre de fabrication dont le niveau d'activité normal est de 10 000 heures par mois, pour un budget standard de 20 000 F dont 5 000 en frais fixes. Ce qui donne un coût unitaire de 2 F, dont 1,50 F pour la partie variable.

Si, pour un mois donné, l'activité est de 8 000 heures, la dépense en coût standard sera de 16 000 F (8 000 x 2) selon le mécanisme des standards tel que Harrison l'avait finalisé, ce que l'on peut représenter avec le schéma ci-après. Imaginons que le montant des dépenses réelles se soit élevé à 16 600 F, on observe alors un écart défavorable de 600 F.



Mais si l'on se donne la peine de distinguer ce qui relève des frais fixes et des frais variables, sachant que le centre absorbe 5 000 F de charges quel que soit le niveau d'activité et que pour 8 000 heures, une dépense complémentaire de 12 000 F doit être

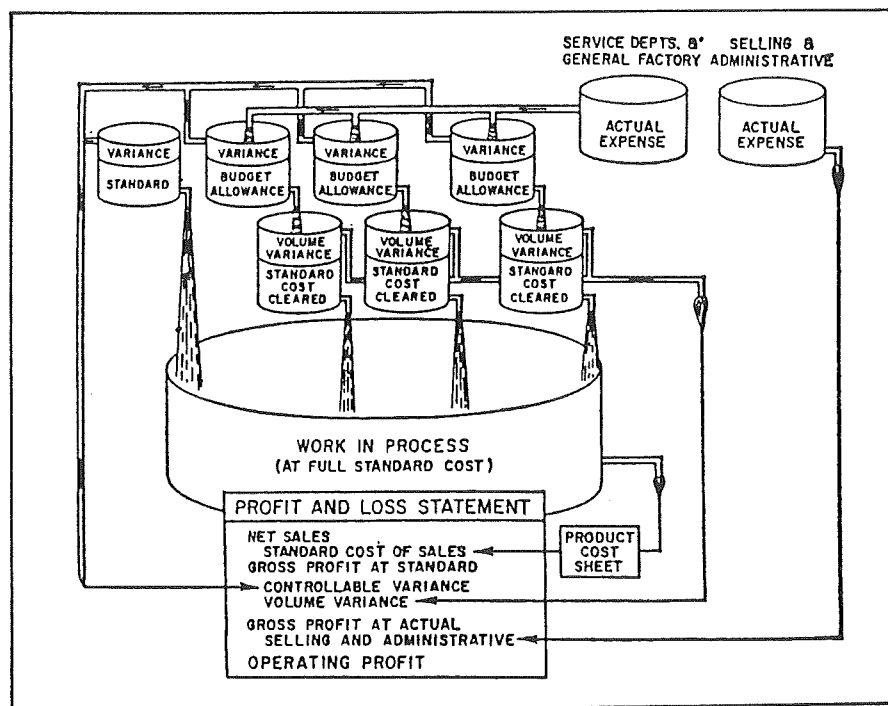
¹ W. WRIGHT, déjà cité, pour le passage sur le budget flexible voir p. 28-33.

prise en compte ($8\,000 \times 1,50$) au titre des frais variables, on aboutit à un total de 17 000 F. L'écart avec le standard s'élève alors à 1 000 F, écart défavorable.

Puisque l'écart n'a été que de 600 F, la différence entre la première méthode de calcul et la deuxième tient aux charges variables retenues, les charges fixes ayant été neutralisées, il convient d'attribuer la différence, soit 400 F ($1\,000 - 600$), aux seuls frais variables.

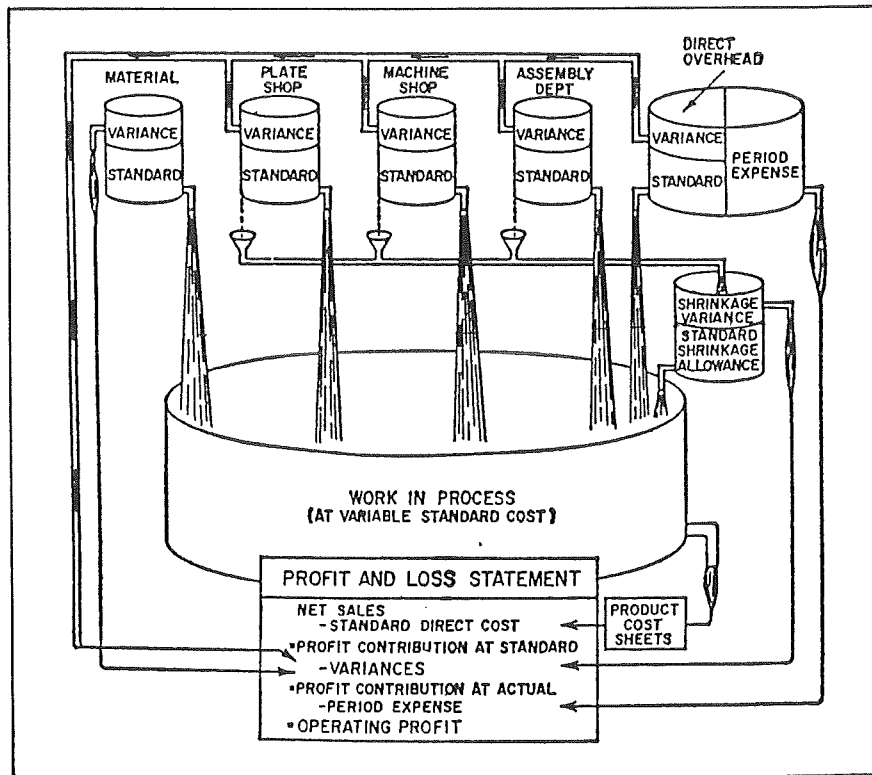
Le fait de n'avoir dépensé en réel que 16 600 F, au lieu de 17 000 F, étant favorable, il nous faut conclure que les dépenses en frais variables ont été moindres que prévues.

Sachant que, le plus souvent, les responsables au niveau de l'atelier ne peuvent agir que sur les seuls frais variables et qu'ils supportent les frais fixes sans pouvoir les contrôler, on mesure l'intérêt d'une telle démarche qui peut être visualisée selon le schéma ci-après. Elle permet d'affiner le contrôle en identifiant de façon plus fidèle les responsabilités. D'un écart défavorable de 1 000 F on passe à un écart favorable de 400 F. Pour ceux dont la responsabilité est engagée cela fait une différence notable ! Et de même, pour ceux qui sont chargés d'apprécier ces performances, cela facilite la lecture.



On comprend que cette technique du budget flexible ait eu du succès, et particulièrement lors de la décennie qui suivit sa mise au point, en 1928, du fait de la Dépression¹.

Dans l'exemple que nous avons choisi, expliquer à un responsable d'atelier qu'il a permis d'économiser 400 F, quand les chiffres globaux font ressortir une perte de 1 000 F, pourra se faire sans grande difficulté. Même si la subtilité arithmétique lui a échappé. Il en va tout autrement dans une situation inversée. C'est là qu'intervient l'intérêt de la méthode de comptabilisation en direct costing jointe à celle des standards, ce que l'on peut représenter par cette dernière illustration.



Dans cette procédure, les charges fixes étant considérées comme frais de période, elles ne sont imputées ni aux ateliers, ni *a fortiori* aux produits. Seul l'écart favorable sur les frais variables apparaît. La communication avec les personnels opérationnels de l'atelier s'en trouve grandement facilitée ; en définitive, tout le monde y trouve son compte !

Fondamentalement, la technique qui perfectionne le contrôle des opérationnels par les standards, c'est le budget flexible. Le direct costing ne vient qu'en appoint pour clarifier les informations fournies.

¹ Sur ce sujet voir Michael CHATFIELD. *A History of Accounting Thought*. New-York : Robert E. Krieger Publishing company, 1974, p. 179.

Dans les analyses des relations coût-volume-profit, nous avons d'ailleurs noté que l'apport du direct costing se limitait à la présentation.

En nous tournant vers la question des avantages du direct costing en matière de reporting, nous allons constater, de nouveau, que sa force réside dans la meilleure compréhension des informations comptables qu'il donne aux managers.

Au fond, l'apport du direct costing ne se résume-t-il pas à la forme ?

C- Direct costing et reporting

L'article de 1936 signé par Jonathan Harris, auquel, nous l'avons dit est souvent attribué la paternité du direct costing, met en évidence le paradoxe d'une entreprise dans laquelle on relève les paramètres suivants : des ventes qui ont augmenté d'un mois par rapport par rapport à l'autre, dans l'intervalle un stock en diminution, une marge par produit qui s'est maintenue, et pourtant le bénéfice du mois précédent s'est transformé en perte.

Pour obvier à cet effet, contraire au sens commun, l'auteur en vient à suggérer une autre approche. Au lieu d'inclure les frais fixes dans le coût unitaire des produits, il va proposer de les comptabiliser, pour leur totalité, directement dans le compte de résultat, considérant qu'il s'agit-là de frais de période. Présentation qui permet, en plus, de faire disparaître le poste « frais généraux sous/sur-absorbés » des états présentés.

Pour son article, *What Did We Earn Last Month?*, Harris va mettre en scène un dialogue entre le responsable du contrôle de gestion et son adjoint, en commentant une situation inspirée de l'entreprise, Dewey and Almy Chemical Company, où Harris occupait le poste de contrôleur de gestion, et dans laquelle les coûts étaient calculés en standard.

Cela aboutit à un exposé d'une remarquable qualité pédagogique dont nous ne pourrions donner qu'un mince aperçu en recourant à l'exemple simplifié d'une entreprise travaillant selon les standards mensuels suivants :

- ventes de 30 000 unités à 1 F = 30 000 F
- coût variable d'un produit fabriqué = 0,65 F
- frais fixes de fabrication par mois = 6 000 F soit 0,20 F/unité
- frais fixes de commercialisation = 4 500 F soit 0,15 F/unité

Dans une approche en coût complet, si au cours d'un mois il est fabriqué 40 000 unités dont 28 000 sont vendues, on aboutit à un bénéfice de 1 700 F, alors que si le mois suivant il n'est fabriqué que 28 000 unités, disons dans un souci de déstockage, et que les ventes aient augmenté, pour atteindre 32 000, on se retrouve avec une perte de 100 F !

MOIS		1	2
VENTES	+	28 000	32 000
STOCK INITIAL		0	10 200
COUT PROD FABRIQUE		34 000	23 800
COUT PROD DISPO		34 000	34 000
COUT PROD VENDU	-	23 800	27 200
STOCK FINAL		10 200	6 800
SUR/SOUS ABSORBE	+/-	2 000	-400
MARGE	=	6 200	4 400
FRAIS FIXES DIST	-	-4 500	-4 500
RESULTAT	=	1 700	-100

Les frais fixes de production que l'on fait supporter à l'entreprise sont de 6 000 F quel que soit le volume de production ; ce qui justifie qu'il soit retranché 2 000 F pour le mois 1, du fait que les 10 000 unités produites en complément des quantités standards ont sur-absorbés des frais fixes ($10\,000 \times 0,20 = 2\,000$ F). Le même mécanisme conduit à rajouter 400 F de charges, en période 2, car les 28 000 unités fabriquées n'ont absorbé que 5 600 F de frais fixes, au lieu des 6 000 budgétés en standard.

Reprenons les mêmes données, mais cette fois au lieu d'appliquer les frais fixes à l'unité, considérons-les comme des frais de période, ce qui conduit à calculer une marge sur coût variable de laquelle on retranchera les frais fixes pour obtenir le résultat.

MOIS		1	2
VENTES	+	28 000	32 000
STOCK INITIAL		0	7 800
COUT PROD FABRIQUE		26 000	18 200
COUT PROD DISPO		26 000	26 000
COUT PROD VENDU	-	18 200	20 800
STOCK FINAL		7 800	5 200
MARGE/COUT VAR.	=	9 800	11 200
FRAIS FIXES PROD.	-	6 000	6 000
FRAIS FIXES DIST.	-	4 500	4 500
RESULTAT	=	-700	700

Cette méthode de présentation en direct costing possède deux caractéristiques : d'abord elle permet de faire évoluer une augmentation de résultat en parallèle avec une croissance de chiffre d'affaires, ensuite elle simplifie la présentation des comptes, en éliminant le poste de sur ou sous-absorption des frais généraux.

Ce qui correspond bien aux objectifs que Harris place dans la bouche du responsable de contrôle de gestion (dans son article), quand celui-ci s'exclame face aux résultats de la méthode classique :

Au diable les sacro-saintes règles de la comptabilité ! Ce que je veux c'est un compte de résultats qui présente un bénéfice quand les ventes augmentent ; ce qu'a été la production, je m'en contrefiche. J'en ai par-dessus la tête d'avoir à expliquer aux directeurs des situations comme celles-là.¹

Ou encore, quand l'auteur délaisse la rhétorique et déclare, pour caractériser le direct costing, que c'est :

la méthode classique des coûts standard après une opération d'appendicite chronique. L'appendice inutile, connu sous le nom de frais généraux sous ou sur-absorbés, ayant été éliminé. Par cette opération la méthode des coûts standard est rendue mieux capable d'informer le management avec des comptes de résultats plus fidèles (*truthful*), alors qu'ils étaient auparavant obscurcis par des points techniques.²

Si l'on admet qu'une entreprise ne fabrique pas pour constituer des stocks mais pour vendre à profit ; que ses dirigeants ne sont pas toujours au fait des subtilités de certains raffinements comptables (comme ce poste de « sur ou sous-absorption de frais généraux ») ; alors on conviendra que le direct costing est en effet de nature à répondre au besoin des managers.

On notera toutefois que si le direct costing rend plus lisible l'information — de nouveau la forme — il ne constitue guère une prouesse sur le plan technique.

Il soulève néanmoins sur le fond un problème conceptuel, celui de la valorisation des stocks. Nous y reviendrons, par la suite, quand nous tenterons de comprendre le retard de diffusion que cette technique connut.

Dans un article qui fut publié en 1955, *Management Appraises Direct Costing — A Play*, Sauber s'attachera, quelque vingt ans après Harris, à faire valoir les mérites de la technique en matière de reporting. Pour ce faire, il aura également recours au stratagème du dialogue, usant des mêmes arguments, dans lequel interviendront cette fois : un directeur général, ses responsables de la production et des ventes, le contrôleur de gestion

¹ Jonathan HARRIS. "What Did We Earn Last Month?". *NACA Bulletin*, vol. XVII, n° 10, *January* 15, p. 501.

² Propos rapporté par John BECKETT. "An Appraisal of Direct Costing". *NACA Bulletin*, vol. XXXIII, n° 4, *December* 1951, p. 409.

et le comptable. Au-delà du succès de la formule qui reproduit dans le cadre d'un article le rythme de la conversation, on voit conforter l'idée que le direct costing répondait à un souci de rendre le reporting plus aisé.

A la question : le direct costing est-il adapté au besoin des managers en matière de reporting ? Nous pouvons conclure par l'affirmative, et ajouter qu'il est également à même de répondre au besoin du contrôleur de gestion, puisqu'il lui facilite son travail en rendant ses travaux plus explicites.

Si le direct costing était techniquement au point en 1936, qu'il répondait à un besoin en matière de planning, de contrôle, de reporting, sachant qu'il ne présentait aucune difficulté technique pour sa mise en œuvre (l'explication peut tenir en trois pages, cf. *Research Series* n° 23, p. 1123-1126), pour quelles raisons « s'ensuivit-il, après les textes fondateurs de 1936-1937, une longue période de sommeil »¹ ? C'est ce que nous allons tenter de découvrir dans la prochaine partie.

III- Les raisons d'une diffusion retardée

Plusieurs témoignages viennent confirmer l'idée selon laquelle le direct costing n'émergea qu'à partir des années cinquante. Écoutons Charles Reitell, consultant en comptabilité des coûts (dans le prestigieux cabinet créé par Stevenson, Jordan et Harrison), présentant, en 1940, une méthode d'inspiration direct costing : « ce qui est exposé dans cet article est nouveau et n'a été essayé que dans de très rares entreprises »². Cela va de pair avec les études menées par des économistes, vers la même époque, auprès de dirigeants d'entreprises quant à leur comportement en matière de fixation de prix (voir *supra*). Cela rejoint également la remarque de Vatter, en 1945, sur le peu d'intérêt que les comptables portent alors au coût marginal, corroboré par le fait que la littérature comptable ne s'en fait pas l'écho³.

L'enseignement de la comptabilité des coûts aux États-Unis jusqu'au début des années 1950 n'aborde pas directement le thème ainsi que le rapporte Horngren sur la foi de ses souvenirs d'étudiants⁴. Ce que l'on vérifie dans les éditions de 1944 et 1947, du manuel de T. Lang, *Cost Accountant's handbook*, qui traite du point mort mais donne une présentation du compte de résultat en coût complet. Il faut attendre 1953 pour voir une

¹ Michael CHATFIELD. *A History of Accounting Thought*. New-York : Robert E. Krieger Publishing company, 1974, p. 181.

² Charles REITELL. "Newer Fields in Cost Application". *NACA Bulletin*, vol. XXI, n° 14, *March* 15, 1940, p. 849.

³ William VATTER. "Accounting Measurements of Incremental Cost". Tiré de l'ouvrage de Solomons, déjà cité, p. 210.

⁴ voir page 159 de *Relevance Lost*, déjà cité.

question sur le direct costing être posée lors d'une épreuve en vue de l'obtention du diplôme de *Certified Public Accountant*¹.

La littérature professionnelle n'a attaché que peu d'intérêt au sujet jusqu'à la fin des années 1940, ce qui permet à l'éditeur de la NACA, en présentant l'article de Harrison, de déclarer « on ne peut vraiment pas dire que la distinction entre les éléments fixes et variables des postes figurant dans le compte de résultats ait fait l'objet de beaucoup d'attention jusqu'à présent. »²

Le nombre d'articles consacré par la NACA à ce thème en apporte une confirmation : on en dénombre quarante quatre entre 1951 et 1960 (sans compter différents passages dans le courrier des lecteurs,...) contre seulement deux dans les années quarante³.

Autant d'éléments précis et concordants pour confirmer qu'un décalage d'environ quinze ans exista entre le moment où les idées de direct costing furent présentées et celui où elles commencèrent leur diffusion.

Pour essayer d'en rendre compte, nous invoquerons trois types d'arguments : certains de tactique interne liés au développement de la discipline, d'autres qui tiennent aux circonstances économiques, puis nous verrons comment les controverses que suscitèrent le direct costing purent contribuer à ralentir sa consécration, soit que ses aspects novateurs aient été contestés, soit que sa conception sous-jacente de la valeur ait donné lieu à débat.

A- Des raisons tactiques

Nous avons vu que le direct costing pouvait se caractériser comme une « opération », selon l'expression de Harris, visant à supprimer les notions de frais généraux « sur ou sous-absorbés ».

N'était-il pas prématuré de proposer une telle intervention chirurgicale en 1936 ? Une citation empruntée au livre que Vangermeersch consacra à Church nous permettra d'éclaircir la question :

Church défendit son taux horaire machine contre un importun, le direct costing dans lequel les frais généraux fixes ne sont pas imputés aux produits mais à la période. Church admit que le direct costing, défendu par Edtterson, constituait un progrès par rapport «aux anciennes méthodes qui regroupaient toutes ces charges sous une rubrique frais généraux puis les exprimaient en fonction de la main-d'œuvre». Néanmoins Church était convaincu que le taux machine avait la préférence des autorités en matière de comptabilité des coûts.⁴

¹ Paul TAYLOR. "What Can We Expect of Direct Costing as a Management Tool?". *NACA Bulletin*, vol. XXXIII, n° 11, *July* 1953, p. 1534.

² Voir *Naca Bulletin*, vol. 30, n° 8, *December* 1948, p. 442.

³ Michael CHATFIELD. *A History of Accounting Thought*. New-York : Robert E. Krieger Publishing company, 1974, p. 181.

⁴ Richard VANGERMEERSCH. *Alexander Hamilton Church*. New-York : Garland, 1988, p. 37.

Sachant que Church écrivit ces lignes en 1912, le « direct costing », dont Edtterson serait l'avocat, est une licence que s'accorde Vangermeersch — sinon ce serait un anachronisme —, mais au-delà de la lettre, l'esprit de cette remarque nous aide à comprendre ce que le concept de direct costing pouvait avoir « d'importun » en 1936.

A cette époque, aux Etats-Unis, la comptabilité industrielle en était encore à devoir asseoir sa légitimité. Que la notion de taux horaire ait constitué un progrès dans le calcul des coûts, c'est ce qu'on ne peut nier. Que le direct costing soit accueilli comme étant un retour à des pratiques frustes, c'est ce qu'il faut nous efforcer de comprendre : certes le direct costing ne prétend pas suivre les coûts *exclusivement* en coût variable, mais c'est l'interprétation qu'en faisaient les tenants du taux horaire et qu'ils redoutaient.

La première explication du délai que mit la profession comptable américaine à appliquer le direct costing proviendrait « de ce qu'il apparut, nous dit Chatfield, au mauvais moment. Il offrait une alternative à la comptabilisation en coûts complets au moment même où la profession comptable faisait tout son possible pour standardiser ce principe et le rendre acceptable par tous. »¹

On pourrait objecter que si les tenants de la comptabilisation en coûts complets résistaient à l'introduction du direct costing, en revanche, les partisans de la comptabilisation en coûts standard auraient pu y trouver un allié. Ainsi, dans l'article de Harris, alors que le responsable du contrôle de gestion en vient à remettre en cause la fiabilité du système de comptabilité en standard, déclarant : « Bref, tout ce que j'ai à dire c'est que votre système de coûts standard, pour sortir des résultats comme ça, me fait l'impression de fonctionner la tête à l'envers ! »² Le direct costing devient la parade qui permet de neutraliser l'attaque dont les coûts standard étaient l'objet. Et d'éviter le sacrifice des standards devenus bouc émissaire.

Nous reviendrons sur ces jeux d'alliance, de préséance, de rapports de force, dans la diffusion du direct costing. Concluons, pour l'instant, en évoquant les observations que nous avons faites, lors de notre étude sur le Prix de Revient comptable en France, sur la passivité, le conservatisme des professionnels comptables. Pourquoi les Etats-Unis auraient-ils été épargnés par ce comportement ?

Nous ne pouvons que poser la question, poursuivre plus avant serait sans doute nécessaire, mais il faudrait recourir à une analyse plus poussée ; cela dépasse notre présent travail. Contentons-nous de rappeler les propos de Lévi-Strauss : « Nous agissons et pensons par habitude, et la résistance inouïe opposée à des dérogations, même minimales, provient plus de l'inertie que d'une volonté consciente de maintenir des

¹ Michael CHATFIELD. *A History of Accounting Thought*. New-York : Robert E. Krieger Publishing company, 1974, p. 181.

² Jonathan HARRIS. "What Did We Earn Last Month?". *NACA Bulletin*, vol. XVII, n° 10, *January* 15, p. 501.

coutumes dont on comprendrait la raison. »¹ Intéressons-nous maintenant aux effets de la conjoncture économique, entre les années 1930 et 1950, sur le direct costing.

B- Des raisons liées à l'environnement économique

La crise de 1929 fut suivie d'un effondrement de la demande et des prix. Rappelons que l'indice de production industrielle passa de 100, en 1929, à près de 50 en 1933, et que les prix de gros subirent une décote comparable.

Dans pareil contexte, connaître la limite jusqu'où il est encore intéressant de vendre devient crucial ; le raisonnement en coût variable, la contribution aux frais fixes sont autant d'informations précieuses pour le décideur.

Qu'une augmentation de chiffre d'affaires avec une baisse de l'inventaire, dans pareille conjoncture, se traduit par une perte, et qu'à l'inverse, une baisse des ventes accompagnée d'une croissance des stocks se soldent par un bénéfice, sont des phénomènes qui ne peuvent que provoquer la méfiance.

Le fait que l'article de Harris fût publié début 1936, sur la base de chiffres issus de 1933 — année où Harris en conçut l'idée — ne nous paraît pas sans lien avec cette situation économique.

La croissance retrouvée de la production industrielle, enregistrée en 1936 et 1937, va permettre aux Etats-Unis de revenir à son niveau d'avant la crise, la spirale déflationniste est enrayerée. On peut voir là un élément d'explication à l'intérêt moindre porté au direct costing.

D'autant que le « New Deal » voulu par Roosevelt s'accompagnait d'un volet industriel, le *National Industrial Recovery Act* (NIRA), qui visait à lutter contre la concurrence déloyale². Or ces « codes de concurrence loyale » spécifiaient qu'il était interdit de vendre en-dessous du prix de revient normal, et que les comptes devaient être tenus de façon uniforme. Une autorité centrale avait d'ailleurs été créée pour faire respecter ces règles.

En 1937, il y avait quelque trois cents guides professionnels visant à indiquer la méthode à suivre pour calculer le prix de revient.

Cette organisation, à coloration corporative, n'est pas sans nous rappeler les tentatives françaises, avec les travaux de la Cegos et du COST dans les années trente, puis des Comités d'organisation mis en place sous l'Occupation. Même causes, mêmes effets ? On peut sans peine imaginer que les efforts déployés pour concevoir un Prix de Revient

¹ Claude LEVI-STRAUSS. *Anthropologie structurale*. Paris : Plon, 1971, p. 25.

² Pour mieux comprendre l'incidence de la NIRA sur le calcul du prix de revient en coût complet, on se reportera avec profit à C.J. McNAIR et R. VANGERMEERSCH. "The fall of Management Accounting: The NIRA and the Homogenization of Cost Practices in the United States." *7th World Congress of Accounting Historians*, 1996, p. 39-58.

uniforme, auxquels nous avons imputé le désintérêt en France pour d'autres formes de calcul du prix de revient, aient contribué de la même façon, aux Etats-Unis, à détourner les regards du direct costing.

Nous avons indiqué parmi les réquisits au direct costing la liberté de fixation de prix, or le système de prix uniforme dont le NIRA était porteur avait rencontré des obstacles juridiques, dans un pays qui restait acquis au libre-échange, dont la Cour Suprême avait eu à se saisir dès 1936.

Mais la guerre allait balayer ces réticences. Les Etats-Unis s'inspirèrent du système que leurs alliés britanniques avaient conçu dès la Première Guerre mondiale¹ pour éviter les dérives de prix, les profits trop généreux et surtout si incompatibles avec les sacrifices demandés aux combattants du front.

L'« *office of Price* » avait pour mission de s'assurer que les contrats passés aux entreprises par le gouvernement correspondait aux règles du « *cost plus* », soit le prix de revient majoré d'un certain pourcentage au titre du bénéfice. Pour déterminer le prix de revient, l'« *office of Price* » s'inspira des guides professionnels et même si les entreprises n'étaient pas tenues par la loi d'utiliser ces guides pour leur calcul, on devine aisément l'incitation que pareille situation pouvait avoir pour qu'elles s'y conforment².

La fin de la Première Guerre mondiale avait libéré aux Etats-Unis une capacité de production qui provoqua une première récession, début des années vingt, répétition en mode mineur de celle qui devait survenir en 29. Instruits par cette expérience, les pouvoirs publics, après 1945, s'appliquèrent à écarter les effets d'une brutale chute de production. On sait les efforts qui furent accomplis par l'industrie américaine pour participer à la reconstruction des économies européennes et japonaises. On peut voir dans ce soutien à l'activité une des causes supplémentaires qui différèrent l'actualité du direct costing aux années cinquante quand s'engagea une controverse sur son intérêt et sa validité.

C- Les aspects controversés du direct costing

Au royaume de Lilliput, chacun connaît la querelle qui oppose ceux qui mangent un œuf à la coque en le cassant par le gros bout, les « Gros-boutiens », à ceux qui les cassent par le petit bout, les « Petit-boutiens ». On a d'ailleurs « publié sur cette question controversée plusieurs centaines de gros volumes »³.

¹ Sur ce sujet, on se reportera au livre de Anne LOFT, *Understanding Accounting in its Social and Historical Context: The Case of Cost Accounting in Britain, 1914-1925*, déjà cité.

² Sur les questions de guides professionnels, on se reportera à P. LAUZEL et A. CIBERT. *Plan Comptable commenté*, ouvrage déjà cité, tome II, p. 161-302.

³ Jonathan SWIFT. *Voyages de Gulliver*. Paris : Gallimard, 1964, p. 70.

La controverse sur le direct costing pourrait se comparer à celle contée par Swift. Mais il nous revient de la considérer avec sérieux, afin de comprendre en quoi les discussions ont pu retarder l'adoption de cette technique.

Pour ce faire, nous suivons le conseil donné par Latour quand il écrit : « lorsque nous étudions de plus près une controverse, la moitié de notre travail d'interprétation des raisons qui se trouvent derrière les croyances ou les certitudes est déjà mâché pour nous par les acteurs engagés eux-mêmes dans la dispute ! »¹

Cette croyance, cette certitude, qui opposent les parties adverses, nous le verrons, tient dans leur regard sur ce qu'est la valeur — en cela nous revenons aux questions qui avaient été soulevées d'abord par des philosophes, puis par les économistes —, ce problème de la valeur intervient pour la valorisation des produits en-cours ou finis. En coût complet les frais fixes sont inclus dans le coût unitaire, en direct costing ils sont exclus. Ce qui a pour conséquence, dans le cas de variation de stock entre le début et la fin de l'exercice, de modifier le résultat.

Une première vague d'opposition à la conception de la valeur véhiculée par le direct costing va tenter de le discréditer en lui contestant son utilité, une seconde cherchera des renforts auprès d'autorités institutionnelles : la profession comptable américaine (en l'occurrence l'*American Institute of Accountants*) et le fisc.

Dans les articles que Frank ou Ludwig firent paraître, respectivement en 1952 et 1954, dans la NACA², on trouve un raisonnement, pour affaiblir le direct costing, articulé de façon similaire :

- Avoir un compte de résultat en coût complet, disent-ils, n'empêche en rien de préparer, parallèlement, des analyses sur les relations coût-volume-profit, malgré l'arbitraire de la distinction frais variables ou fixes.
- Puis, ils accusent les partisans du direct costing de travestir outrancièrement les situations avec des variations de stocks spectaculaires autant qu'invraisemblables, ou pour le moins exceptionnelles, or on n'établit pas une règle sur la base d'une exception.
- De surcroît, les dirigeants auxquels on présente les comptes de résultat avec des postes pour « sous ou sur-absorption » sont, prétendent-ils, suffisamment versés dans les choses des affaires pour comprendre ce dont il s'agit.
- Enfin, ils soulignent la position adoptée par la profession d'inclure les charges indirectes dans le prix pour la valorisation des stocks et précisent que « l'exclusion de tous les frais généraux de la valeur des stocks ne peut être valablement acceptée ».

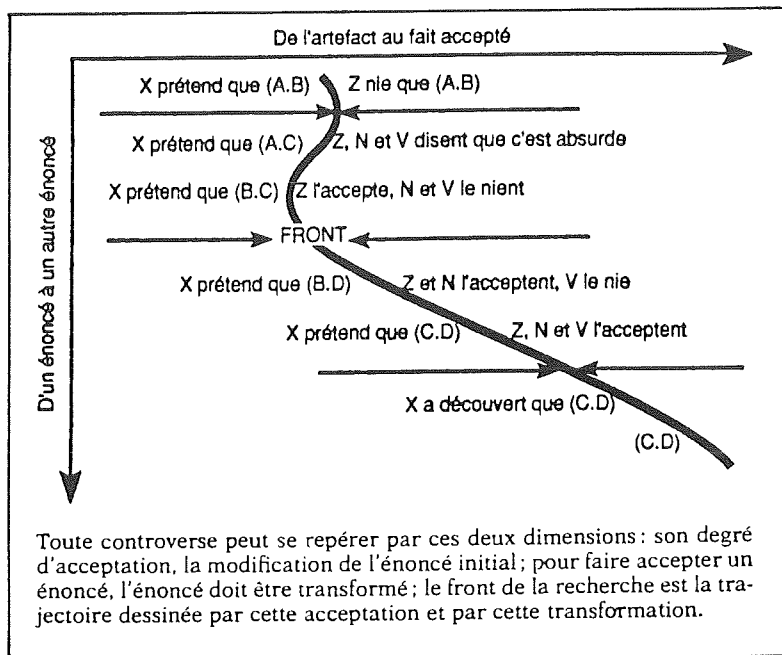
Ce dernier point avait en effet été adopté par la profession comptable en juillet 1947, mais chacune des parties — pour ou contre le direct costing — pouvant en tirer

¹ Bruno LATOUR. *La science en action*. Paris : Folio, 1995, p. 70.

² George FRANK. "Will Direct Costing Stand Inspection?". *NACA Bulletin*, December 1952, p. 490-499. John LUDWIG. "Inaccuracies of Direct Costing". *NACA Bulletin*, March 1954, p. 895-906.

argument pour sa thèse selon l'interprétation qu'elle voulait obtenir. Pour lever l'ambiguïté, l'*American Accounting Association* (AAA) en vint à indiquer en 1957 : « n'est acceptable aucune omission d'un élément du coût de production ». Une position défavorable aux tenants du direct costing et qui rejoignait celle du fisc¹ (l'*Internal Revenue Service* en l'espèce).

Le schéma de Latour que nous reproduisons ci-après est intéressant pour mieux saisir le degré d'acceptation du direct costing aux Etats-Unis².



En 1953, dans le fameux rapport n° 23 que la NACA consacra au direct costing, on pouvait lire : « le recul dont disposent jusque-là les comptables industriels ne constitue pas une expérience suffisamment solide pour tirer des conclusions définitives sur l'utilité du direct costing. »³ Suivait une liste d'avantages et d'inconvénients.

Dans les articles qui seront publiés par la suite, le ton va se faire plus net quant aux avantages que « le direct costing présente pour mettre en évidence la relation coût-volume-profit à partir du compte de résultat »⁴, précisant « qu'il a sa place dans la majorité des entreprises, mais pour ajouter, qu'il n'est qu'un outil parmi d'autres, et conseiller, de ne pas tomber dans l'erreur de croire qu'il puisse être la solution de tous les problèmes et qu'il faille utiliser ce système à l'exclusion de tous les autres. »⁵

¹ Sur ce point, on peut se reporter à l'article de T. M. KUPFER. "The Tax Status of the Direct Costing Method". *NACA Bulletin*, April 1955, p. 1041-1.046.

² Bruno LATOUR. *La science en action*. Paris : Folio, 1995, p. 146.

³ *Research Series* n° 23. *NACA Bulletin*, vol. XXXIV, n° 8, p. 1127.

⁴ R. Lee BRUMMET. "Direct Costing—Should It Be A Controversial Issue?". *The Accounting Review*, n° 3, July 1955, p. 441.

⁵ Peter CHIMINATTO. "Is Direct Costing the Answer to Better Management Accounting?". *NACA Bulletin*, vol. XXXVII, n° 6, February 1956, p. 712.

La controverse aurait pu s'arrêter là, sur le mode de la conciliation, ton adopté par l'article *We like direct and absorption costing* publié en décembre 1957 par la NACA (devenue NAA). Le grand prophète du royaume de Lilliput avait eu beau déclarer : « Tous les vrais fidèles casseront leurs œufs par le bout le plus commode »¹, rien n'y fit, la controverse se poursuivit, une guerre sanglante eut lieu.

« *Words not swords* », écrivait Popper. Dans les controverses technoscientifiques les armes de la guerre sont des publications. Aussi le différend que le direct costing laissait subsister en matière de valorisation des stocks donna lieu à des articles aux arguments de plus en plus subtils.

Ainsi Horngren et Sorter s'interrogeant sur la nature d'un actif, reprenant les principes énoncés par les autorités comptables américaines à la fin des années cinquante, définirent un actif comme ce qui est porteur de valeur dans l'avenir (*service potential*). Partant de cette définition, ils n'ont guère de mal à nous convaincre que la plupart du temps, on ne doit pas inclure de frais fixes pour valoriser les stocks. Les frais variables qu'un produit a supportés doivent figurer dans l'inventaire, car c'est autant qui ne sera pas à dépenser l'exercice suivant lorsqu'il faudra fabriquer ce produit. En revanche, si l'outil de production n'est pas à saturation au cours du prochain exercice², le fait d'avoir incorporé des frais fixes dans ces produits n'est générateur d'aucune économie de dépenses lors de l'année suivante.

« Les bénéfiques à venir n'ont rien à voir avec la valeur des stocks. Celle-ci est la simple expression de tous les coûts que les produits ont dû supporter au cours de leur élaboration »³ leur répliquent, quelques mois plus tard, Fess et Ferrara, et de préciser que « les coûts fixes sont à l'évidence aussi nécessaires à l'élaboration des produits que tout autre coût ; et, par conséquent, se doivent d'être inclus dans l'inventaire lors de la détermination du résultat. »⁴

Cette passe d'armes eut lieu en 1961, il n'est pas dans notre rôle de verser une opinion à ce débat, mais nous ne résistons pas à l'immense plaisir de citer Detœuf :

Un bilan est inéluctablement faux. Car, ou bien l'on y porte les choses pour ce qu'elles ont coûté, et ce qu'elles ont coûté n'est généralement plus ce qu'elles valent, ou on prétend les porter pour ce qu'elles valent : et comment voulez-vous savoir ce que vaut une chose qu'on vendra on ne sait quand, ni comment, et que peut-être on ne vendra jamais ?⁵

¹ Jonathan SWIFT. *Voyages de Gulliver*. Paris : Gallimard, 1964, p. 70.

² Les auteurs reconnaissent la pertinence de l'inclusion des frais fixes dans les stocks également quand il est prévu que les coûts variables augmentent dans l'exercice qui va suivre puisque le fait d'avoir du stock va permettre de réaliser des économies, ou si l'existence de ce stock va permettre de faire face à des commandes qui auraient été perdues, du fait d'une demande saisonnière par exemple. Voir Charles HORNGREN et George SORTER. "Direct Costing For External Reporting". *The Accounting Review*, vol. XXXVI, n° 1, *January* 1961, p. 88-89.

³ Philip FESS et William FERRARA. "The Period Cost Concept For Income Measurement—Can It Be Defended?". *The Accounting Review*, vol. XXXVI, n° 4, *October* 1961, p. 601.

⁴ *Ibid.*

⁵ Auguste DETŒUF. *Propos de O. L. Barenton confiseur*. Paris : Les éditions d'organisation, 1982, p. 92.

Le commentaire nous est d'autant plus interdit que nous traitons d'un problème qui reste encore controversé aux Etats-Unis comme nous le dit Henri Bouquin :

La discussion a été très vive dans les années cinquante, en période, nous l'avons vu, de l'émergence véritable du direct costing. Elle n'est pas terminée, et diverses enquêtes montrent bien que, dans certaines branches comme la sidérurgie, l'intégration aux stocks de charges fixes comme l'amortissement est peu pratiquée.¹

L'histoire du direct costing ne se confond pas avec l'intuition d'un génie qui aurait découvert une technique capable de répondre à un besoin identifié et générateur de richesses appréciées de tous. Il s'agit d'une théorie, au sens d'une longue file, de concepts, de « trucs », qui sont mis bout-à-bout pour améliorer la présentation des documents, leur interprétation, sans que l'on soit bien sûr du résultat.

Une méthode qui arrive prématurément alors que les standards ne sont pas encore pleinement acceptés et qui doit attendre son tour, comme dans une file d'attente. Que survienne un cas de force majeure, la guerre, et c'est une autre logique de calcul qui a priorité dans les esprits. Voilà qui retarde d'autant son passage.

La « machine » du direct costing pour fonctionner a besoin de la reconnaissance des praticiens, des enseignants, des chercheurs ; l'adhésion de ceux qui travaillent dans les organisations professionnelles comptables, et ceux qui décident de la manière dont le résultat fiscal doit être calculé, lui est nécessaire. Toutes ces composantes possèdent leur intérêt propre, leur culture, dont rien ne fait qu'à priori elles convergent vers la production d'une information pertinente pour le gestionnaire. C'est dans ce sens que nous avons emprunté à Latour ce terme de « machine » qui « comme son nom l'indique est d'abord une machination, un stratagème, une sorte de ruse, où les forces mises en œuvre se tiennent mutuellement en respect de façon à empêcher que l'une d'elles s'échappe du groupe. »²

Force est de constater que cette cohérence n'est pas encore atteinte aux Etats-Unis, l'histoire du direct costing n'est pas achevée.

§3- “Le direct costing en France ? Mais c'est bien sûr !”

Que peut-on savoir de l'apparition du direct costing en France ? Comment peut-on en connaître ?

Pour stimuler notre réflexion, écoutons le propos de l'historien Marc Bloch : « Toute connaissance étant, par elle-même, mouvement progressif de l'esprit et la connaissance

¹ Henri BOUQUIN. *Comptabilité de gestion*. Paris : Sirey, 1993, p. 401.

² Bruno LATOUR. *La science en action*. Paris : Folio, 1995, p. 313-314.

d'événements par nature changeants ne pouvant, en outre, résulter que de l'examen de leur courbe, un compte rendu de recherche, pris isolément, sera toujours de peu de poids, s'il ne se raccorde aux comptes rendus précédents »¹.

L'enquête conduite jusqu'à présent sur le calcul du prix de revient, ne peut-elle nous permettre d'inférer que si le direct costing — par commodité nous conserverons ce terme, mais c'est à la méthode, quelle que puisse en être l'appellation, que nous faisons référence — fit une percée en France et, dans l'affirmative, quand se produisit-elle ? Jugement analytique *a priori* dirait Kant. Risquons-le !

Le direct costing ne s'étant diffusé aux Etats-Unis qu'avec les années cinquante, comment aurait-il pu apparaître avant en France ?

Le direct costing se diffusant aux Etats-Unis dans les années cinquante, comment pourrait-il ne pas apparaître alors en France ?

Pour confirmer la justesse de notre raisonnement, nous procéderons ainsi que nous l'avions fait dans notre étude sur l'émergence du direct costing outre-Atlantique. D'abord, en nous assurant que l'environnement scientifique était propice en France à ce que le prix de revient fût calculé en coût variable, indépendamment des frais fixes ; puis, nous chercherons à repérer quand, sur le plan économique, cette méthode de calcul répondit à un besoin ; enfin nous chercherons à identifier le moment où la littérature s'en fit l'écho.

Nous verrons, en ce qui concerne les deux premiers points, que l'essentiel a été dit dans les lignes qui précèdent ; et c'est en quoi nous sommes confiants sur les observations à venir dans le troisième et dernier volet.

Pour mieux baliser notre cheminement, le clarifier, nous dresserons un tableau comparatif (Etats-Unis, France) des motivations et des freins à l'apparition du direct costing, à partir de quoi nous essaierons de dégager une règle inspirée par la table de vérité dont usent les logiciens.

I- Des clignotants scientifiques et techniques "au vert"

Nous ne jugeons pas utile de revenir sur les concepts économiques, notamment en matière d'utilité marginale, nous avons noté qu'ils étaient connus dans notre pays en même temps qu'en Grande-Bretagne dès la fin du XIX^{ème} siècle. En revanche, il ne nous paraît pas indifférent d'évoquer les conceptions du prix de revient dans les chemins de fer, dont on trouve traces en France dès 1835. Puis, nous étudierons l'état des réflexions sur la distinction entre charges fixes et variables, sur la relation coût-volume-profit et l'identification d'une marge contributive à la couverture des frais fixes. Les trois critères du direct costing.

¹ Marc BLOCH. *L'étrange défaite*. Paris : Folio, 1992, p. 118.

A- Le calcul du prix de revient des transports par chemins de fer

Le sujet est d'une telle ampleur qu'il nécessiterait un travail spécifique, nous nous limiterons à repérer dans certains textes, les principaux, des signes qui témoignent d'un souci de raisonner en distinguant les charges fixes de celles proportionnelles au trafic.

Nous souhaitons citer, longuement, un passage d'Henri Navier, ingénieur en chef des Ponts et Chaussées, qui met en évidence dès 1835 cette nécessaire partition :

Le prix de transport, sur une ligne de chemin de fer comme sur une route ou sur un canal, dépend de deux objets principaux, qu'il est nécessaire de distinguer et de considérer à part : 1° la dépense de construction du chemin ; 2° la dépense qu'occasionne le mouvement des marchandises sur le chemin construit.

La dépense de construction du chemin est indépendante de la quantité de marchandises ou de voyageurs auxquels le chemin doit donner passage. La dépense du transport proprement dit, sur le chemin supposé construit, dépend au contraire de la quantité des marchandises ou des voyageurs, c'est à dire du tonnage ; et, toutes choses égales d'ailleurs, lui sera sensiblement proportionnelle.

Quant aux dépenses secondaires, telles que les frais annuels d'entretien et d'administration, on peut dire qu'elles sont en partie proportionnelles à la dépense de construction du chemin, et en partie à la grandeur du tonnage.

On peut donc admettre, sans s'exposer à des erreurs notables, que la dépense du transport des objets auxquels un chemin de fer donne annuellement passage, est dans tous les cas formée de deux parties, l'une proportionnelle à la dépense de construction du chemin, l'autre proportionnelle au tonnage des objets transportés.¹

Dans un mémoire que rédigea quarante ans plus tard un autre ingénieur des Ponts, Charles Baum, on retrouve la même application à opérer un *distinguo* entre les charges ; cette fois il s'agit d'un partage entre dépenses indépendantes de la distance parcourue et celles qui augmentent proportionnellement avec la distance².

L'influence du trafic sur le résultat est également abordée. Ainsi, l'auteur s'interroge-t-il sur « le nombre minimum de voyageurs transportés [...] pour que le train fût rémunérateur, ou plutôt que la compagnie couvrît ses frais. »³ A la page suivante il note encore que « la compagnie peut avoir intérêt à effectuer les transports de voyageurs à une taxe inférieure au prix de revient [et], néglige, en totalité ou partie, la part afférente aux intérêts et amortissement du capital, ou encore celle afférente aux dépenses constantes de l'exploitation indépendantes du trafic. »

Le conséquent article qu'il écrivit en 1875 s'inspirait de statistiques dressées par la compagnie autrichienne des chemins de fer ; en 1883, il étend son propos à la France⁴, toujours dans le but « de déterminer quel est le prix de revient des transports [...], et de

¹ Henri NAVIER. *Note sur la comparaison des avantages respectifs de diverses lignes de chemins de fer*. Paris : Carillan-Gœry, 1835, p. 7. Le texte est tiré d'un cours professé par l'auteur à l'Ecole des Ponts et Chaussées.

² Charles BAUM. Des prix de revient des transports par chemin de fer. *Annales des Ponts et chaussées*, 2ème semestre 1875, n° 44, p. 431-437.

³ *Ibidem*, p. 450.

⁴ Charles BAUM. Des prix de revient des transports sur les chemins de fer, en France. *Annales des Ponts et chaussées*, n° 67, 1883, p. 543-594.

fixer ainsi la limite au-dessous de laquelle les tarifs moyens perçus par les administrations de chemin de fer ne doivent pas descendre. »¹

Le fait qu'il s'intéressât aux « tarifs moyens », la notion de coût partiel n'étant que suggérée, doit attirer notre attention, elle révèle les limites de l'utilisation du concept marginaliste dans son raisonnement. Ce dernier est bien en filigrane, nous nous sommes efforcé de le montrer, mais il n'atteint pas le degré de clarté auquel Nordling le porte dans un article qui paraît en 1886 et dans lequel on peut lire : « ce qu'il importe de connaître, c'est le supplément de dépense nécessaire pour transporter une tonne kilométrique *en plus* ou, ce qui vient au même, l'économie qu'on réaliserait en transportant une tonne kilomètre *en moins*. »² Suit un travail qui vient contredire l'idée, défendue par Meuleau, selon laquelle il ait fallu attendre Thérèse Leroy, après la Première Guerre mondiale pour faire « la démonstration de l'utilité des mathématiques pour calculer les prix de revient dans les transports ferroviaires. »³

Poursuivre l'argument exigerait, en vérité, un travail plus serré impliquant d'accéder aux archives des compagnies ferroviaires. Telle n'est pas l'ambition de cette présente recherche. Notre objectif se limite à savoir si les conditions « techniques », « scientifiques », étaient favorables pour un calcul du prix de revient en coût variable. Nous venons de voir que les principes étaient connus pour les chemins de fer, cela eut-il quelque influence sur les méthodes utilisées dans l'industrie ?

L'opinion répandue dans la littérature (anglo-saxonne) traitant de l'histoire du prix de revient est que les idées développées pour les chemins de fer « ne reçurent pas de publicité dans les journaux comptables, et n'eurent aucun effet sur les systèmes de calcul de coût appliqués pour l'industrie. »⁴

Sans préjuger de l'impact que put avoir la conférence prononcée par Emile Cheysson au congrès de l'enseignement technique, industriel et commercial à Bordeaux, le 24 septembre 1886, on peut relever deux points. D'abord il fait référence à Nordling dont nous avons vu la réflexion très marquée par les idées marginalistes (que Cheysson,

¹ Charles BAUM. Des prix de revient des transports sur les chemins de fer, en France. *Annales des Ponts et chaussées*, n° 67, 1883, p. 544.

² W. NORDLING. Note sur le prix de revient des transports par chemin de fer. *Annales des Ponts et chaussées*, p. 292-293, n° 10, 1886.

³ Marc MEULEAU. *Les HEC et l'évolution du management en France (1881 - Années 1980)*. Nanterre : Thèse d'Etat, 1992, p. 719. . Il fait écho à l'idée selon laquelle : “ une solution concluant à la possibilité de l'établissement des prix de revient n'a été trouvée nulle part avant la guerre de 1914-1918 ”, rapporté par François CARON. *Histoire de l'exploitation d'un grand réseau. La compagnie du chemin de fer du nord 1846-1937*. Paris : Mouton, 1973, p. 371. On notera toutefois que Thérèse Leroy fut elle-même inspirée par Gustave PEREIRE. *Essai sur une méthode de comptabilité des chemins de fer*. Paris : Gauthier-Villars, 1912. Or, ce dernier livre, s'il admet que “la complexité du problème permet de comprendre que l'évaluations du prix de revient de l'unité de trafic ait donné rarement lieu à des calculs rigoureux” , p. 18, présente néanmoins un effort dans ce sens et reconnaît les qualités des travaux de C. Baum (ils serviront d'ailleurs pour fixer les tarifs des transports durant la Première Guerre). Encore en 1938, alors que Nadal avait prolongé les travaux de Leroy, Caron rapporte que “le calcul du prix de revient fut l'un des premiers qu'ait cherché à résoudre la SNCF”, déjà cité, p. 520.

⁴ M. C. WELLS. *Accounting for Common Costs*. Center of International Education and Research in Accounting : Champaign-Urbana, 1978, p. 149.

« corpsard » des Ponts et chaussées, ait lu régulièrement la revue publiée par l'école dont il fut l'élève cela n'a rien de très surprenant). Ensuite, quand il avance l'idée que le tarif « devra s'abaisser jusqu'à l'extrême limite au-delà de laquelle il vaut mieux pour la compagnie renoncer à ce transport, c'est-à-dire jusqu'au prix de revient afférent à l'opération proprement dite, en allant, s'il le faut, jusqu'à faire abstraction des frais généraux de l'entreprise »¹, on ne peut avoir de doute sur le fait qu'il ait repris pour son compte des idées préalablement exprimées dans l'industrie ferroviaire.

Quelle fut l'influence de cette conférence ? Pour ce qui concerne la littérature technique nous pouvons en avoir une intuition car la « statistique géométrique » est une approche extra-comptable du prix de revient, à une époque où, nous l'avons vu, son calcul comptable prédominait dans les discours. Par ailleurs, les archives de Schneider que nous avons pu consulter ne livrent aucun indice permettant de juger si Cheysson avait mis en pratique ses idées aux usines du Creusot dont il fut directeur de 1871 à 1874².

Pour n'être que trop bref ce voyage par les « chemins de traverses » nous semblait néanmoins nécessaire afin de mieux appréhender la réceptivité aux idées de coût partiel, si liées au direct costing, à l'orée de notre siècle. On conclura que dans le transport par voie ferrée l'hostilité au raisonnement en coût partiel n'était pas de mise. Il nous faut maintenant étudier de plus près les techniques autour desquelles s'articulent le direct costing et apprendre si l'une d'elles ait venu à manquer.

B- Du côté des techniques

Notre étude suivra la définition du direct costing que nous avons retenue précédemment, à savoir, « une technique comptable qui : a) est basée sur la distinction entre coûts variables et frais fixes ; b) est intégrée dans le système comptable tenu en partie double ; et c) donne lieu à la mise en évidence de plusieurs marges adossées à la distinction entre frais variables et fixes. »

Comme pour les Etats-Unis, nous jugeons inutile de revenir sur le point de savoir si la technique de la partie double était maîtrisée, nous y substituerons l'étude du point mort.

1- La distinction entre charges fixes et variables

Le rôle des charges fixes dans le calcul du prix de revient avait été identifié, dès le XIX^{ème} siècle, au moins, par les dirigeants d'entreprise.

¹ Emile CHEYSSON. *La statistique géométrique. Méthode pour la solution des problèmes commerciaux et industriels*. Paris : Publication du Génie Civil, 1887, p. 10.

² Nous avons consulté le fonds 187 AQ aux Archives nationales et celles conservées à l'académie François-Bourdon. Nous remercions Marc Nikitin d'avoir essayé de son côté d'obtenir des informations, hélas sans davantage de succès.

Pour ne citer que Decazeville, Nikitin relève, dans un compte-rendu du 5 octobre 1824, que les associés prenaient soin d'examiner les charges fixes, ayant perçu, de leur fait, une non-proportionnalité des ventes et des bénéfices¹. Il ne s'agit pas là d'une considération isolée ; on la retrouve sur la période qui nous occupe. Ainsi, dans la séance de la commission des comptes de la société Commentry, Fourchambault et Decazeville, au 22 janvier 1896, il est noté : « A Fourchambault, la production a été de 21 100 tonnes en 1894-1895 et de 15 720 tonnes pendant l'exercice 1895-1896. Ces résultats sont fâcheux car les frais généraux portant sur un tonnage moindre augmentent les prix de revient. »²

Dès 1865, Guilbault en avait tiré la conséquence sur le plan comptable en préconisant d'isoler dans des comptes spécifiques les charges variables et les charges fixes. C'est une recommandation qui se retrouvera de façon récurrente dans la littérature sur le prix de revient (nous avons eu l'occasion de l'évoquer).

« Après ces considérations [sur la distinction qu'établit Guilbault entre charges variables et fixes], on pourrait s'attendre à ce que soient développées les notions de Seuil de rentabilité »³, et Nikitin de noter que tel ne fut pas le cas. Ce ne le sera pas davantage pour de nombreux ouvrages de comptabilité industrielle qui suivront.

2- Le point mort

Nous savons, toujours grâce à Nikitin, que dès 1861 Barlet présentait dans son livre la notion de seuil de rentabilité sous forme algébrique⁴.

Dans le numéro de mai 1929, du *Bulletin du CNOF*, Fernand Léger, expert-comptable, commence son article sur *Le point mort dans les Entreprises industrielles et commerciales* en écrivant :

Nous croyons pouvoir dire que les auteurs se sont généralement désintéressés de cette question du point mort. En effet les recherches faites ne nous ont permis de trouver que trois études sur ce sujet. Ce sont :

L'organisation du contrôle et la technique des vérifications comptables par M. Joseph Reiser (éditeur, Dunod, 92, rue Bonaparte).

La détermination du point mort dans les entreprises industrielles, par MM. Ernest Scheppler et Jean Vèbre (Revue technique *Experta*, numéro de mars 1928, 71, rue Desnouettes).

Etude sur le point mort des entreprises par M. E. Lieubray (numéro d'octobre 1928, même revue).

¹ Marc NIKITIN, thèse déjà citée, p. 453-455.

² 59 AQ 818. Procès-verbaux des séances de la commission des comptes. Entre 1824 et 1896, Decazeville connut bien des transformations, nous renvoyons, sur ce point, le lecteur à l'ouvrage intitulé *La société Commentry, Fourchambault et Decazeville 1854-1954*, publié en 1954 par l'office de propagande générale à Paris.

³ Marc NIKITIN, thèse déjà citée, p. 455.

⁴ *Ibidem*, p. 456. Cf. C. BARLET. *Tenue des livres. Comptabilité des mines de houille*. Paris : librairie Lacroix, 1861, p. 50-51.

Nous avons scrupuleusement respecté le texte de Léger. Il ne nous semble pas indifférent de préciser que l'ouvrage de Reiser, dont il est fait mention, fut publié en 1926 ; et d'ajouter qu'il faudra attendre juin 1950, alors que « plusieurs études récentes [à l'époque] ont attiré l'attention sur l'intérêt que présente pour toute entreprise, petite ou grande, la détermination du “point mort” »¹, pour voir la revue du CNOF aborder de nouveau le sujet.

L'idée selon laquelle le concept du point mort était connu avant 1880 mais qu'il n'aurait été intégré à la « culture du prix de revient » qu'après 1950, pour être un raccourci, n'en resterait pas moins fondée. Jugeons plutôt.

On trouve chez Edom², au début du siècle des exercices qui reposent sur le principe du point mort (sans le nommer comme tel), et Lambert³, en 1922, tient un raisonnement qui relève de cette logique lorsqu'il pose la question : « de combien faut-il augmenter la production pour couvrir les frais et, suivant l'expression, nouer les deux bouts ? » Mais sur la période 1880-1925 on dénombre quelque vingt-cinq ouvrages traitant du prix de revient. Deux sur vingt-cinq, cela fait peu !

Quant à la représentation graphique il faut attendre l'ouvrage de Reiser, en 1926, pour la voir introduite.

N'avançons pas davantage, retenons que le concept de point mort, déjà énoncé au siècle dernier, était formulé avec sa représentation graphique dans les années vingt.

3- La notion de marge contributive

La gestion des affaires, dont les frères Edom font paraître une première édition en 1910, est en majeure partie consacrée à l'établissement des prix de revient.

Il est intéressant d'y noter leur approche des « frais généraux couverts » qu'ils identifient comme étant « le produit *invariable* [souligné par les auteurs] du coefficient de frais dans les comptes »⁴, tandis que ce qu'ils appellent « prix de revient industriel » peut s'assimiler aux frais variables.

La démarche qu'ils vont adopter nous permet de penser que, “techniquement”, la question des marges ne pouvait constituer un obstacle à la mise en place d'une méthode de type direct costing ; si elle ne se retrouve pas à l'identique dans leur présentation il nous semble néanmoins qu'elle est assez proche de son esprit, c'est ce que nous allons tenter de montrer.

¹ J. PEZOUT. Point mort et point d'équilibre. *Bulletin du CNOF*, juin 1950, p. 28-34.

² Henri EDMOND. *Traité théorique et pratique de comptabilité*. Paris : A. Storck, 1902, p. 114-120.

³ Camille LAMBERT. *Comptabilité et organisation administrative dans l'industrie*. Paris: Dunod, 1922, p. 205-206.

⁴ H. et J. EDMOND. *La gestion des affaires*. Paris : Dunod, 4ème édition, 1923. Pour ces citations voir p. 83-85.

Pour ce faire, nous nous appuyons sur l'exemple qu'ils proposent, à titre d'illustration, dans lequel ils considèrent les ventes d'un produit dont les frais variables (le « prix de revient industriel ») sont de 80 F et les frais généraux (frais fixes) 12 F.

Leur idée est de mettre en évidence la part de frais généraux couverts qui permet de « se renseigner sur la marche de l'entreprise ».

A cette fin, chaque vente fait apparaître le montant des frais généraux couverts dont on inscrit le chiffre au journal des ventes dans une colonne prévue à cet effet.

Un récapitulatif de la période (appelé « Résumé général ») permet de faire ressortir le total des ventes, le montant des frais variables afférents, la part de frais fixes couverte, celle qui n'a pas été couverte par certaines ventes (« la Perte »), puis le bénéfice global, ainsi qu'on peut le voir dans le tableau que nous reproduisons ci-après.

DÉTAIL		Prix de revient industriel	Frais généraux couverts	Ventes
25 janvier 19...				
A...	notre facture.....	80 »	12 »	102 »
26 janvier 19...				
B...	notre facture.....	80 »	12 »	95 »
31 janvier 19...				
C...	notre facture.....	80 »	10 »	90 »
		240 »	34 »	287 »
Résumé général :				
	Vente	240 »		
	Prix revient indust. 240 »			
	15% de frais couverts 34 »			
	Perte	2 »		
	Bénéfice	11 »		

Au terme de notre analyse, nous pouvons dire que n'existait aucun obstacle conceptuel empêchant l'élaboration du direct costing avant même que Jonathan Harris ne lui dressât le certificat de naissance que l'on s'accorde à dater de 1936.

La distinction entre charges variables et fixes était clairement et largement perçue, la notion de point mort était disponible, celle du calcul d'une marge contributive dans le cadre de la technique de la partie double également.

Ajoutons que les transports ferroviaires étaient pénétrés des idées marginalistes et que ce secteur d'activité ne fut pas sans influencer le milieu industriel.

Si l'on peut aisément comprendre l'utilité que cette technique pouvait représenter dans les chemins de fer, dès la fin du XIXème, peut-on en dire autant en ce qui concerne les autres domaines d'activité ? C'est ce que nous allons examiner à présent.

II- “Le direct costing ? — Pour faire quoi avec ?”

Que les techniques, les concepts, du direct costing aient été disponibles, assurément dans les années vingt, voire dès la Belle Epoque, c'est ce que nous savons.

Que sa fonction ait correspondu à un besoin, c'est ce qu'il nous appartient de montrer.

Certains indicateurs, marquant la « seconde industrialisation », nous ont permis d'entrevoir la différence entre la France et les Etats-Unis. Mais la période sur laquelle nous travaillons ne se laisse pas interpréter tout uniment.

Etudiant la France des années 30, l'historien Eugen Weber nous donne, en début d'ouvrage, comme premier sentiment que très brièvement, au cours des années 20, « la France avait accueilli le XXème siècle à bras ouverts, mais ne devait plus l'accepter pleinement [qu']avant les années 1960. »¹ Jugement qu'il corrige à la marge, vers la fin de son livre, quand évoquant « l'opposition entre hommes du XIXème siècle et hommes du XXème siècle — il ajoute — dans lequel les Français et leurs dirigeants, si éclairés fussent-ils, ne devaient entrer qu'à la fin des années 1950 ou même 1960. »²

Ne pouvant nier que « le revenu national par tête, nous dit Sauvy, retrouva en 1922 son niveau de 1913 et connut ensuite un accroissement de 5 % par an jusqu'en 1929 »³, ayant noté que « la modernisation de l'économie française s'est accélérée au cours des années 1920, ne doit-on pas ajouter avec Asselain, [qu']elle n'a certainement pas été stoppée de façon brutale et uniforme au cours des années 1930. »⁴

On connaît le mot de Clemenceau pour qui la Révolution française ne formait qu'un seul bloc, il peut être contesté, de même devrait-on nuancer selon les secteurs, les entreprises, l'idée selon laquelle la France aurait dû attendre les années 1950 pour passer de l'immobilisme à l'expansion. Nous privilégierons la simplicité à la nuance. Toujours Valéry, « tout ce qui est simple est faux, tout ce qui compliqué est inapplicable. »

L'intérêt du direct costing ne se limite pas à apprécier les effets du volume d'activité sur les coûts, puis d'intégrer ces données par rapport à des niveaux de prix pour en mesurer l'impact sur les bénéfices. Nous aurons l'occasion de revenir sur les autres attraits que le direct costing pouvait présenter aux yeux des dirigeants français. Mais il nous semble important de nous appesantir sur la première dimension citée.

Sans aller jusqu'à présenter le besoin d'information sur les relations coût-volume-profit comme le simple corrélat d'une situation économique, on peut penser que la vigueur de la demande, les moyens de l'offre, sont des éléments qui peuvent influencer sur l'intérêt qu'une approche de type direct costing représente pour un manager.

¹ Eugen WEBER. *La France des années 30*. Paris : Fayard, 1994, p. 53.

² *Ibidem*, p. 233.

³ F. CARON et J. BOUVIER. "Guerre, crise, guerre" in *Histoire économique et sociale de la France*, Paris : PUF, 1993, T. IV, p. 646.

⁴ Jean-Charles ASSELAIN. *Histoire économique de la France du XVIIIème siècle à nos jours*. Paris : Points, 1989, T. II, p. 71.

C'est dans cette perspective que nous allons, rapidement, examiner ce que put être l'évolution de ces paramètres, entre les années 1880-1960. Nous focaliserons notre vigilance sur les années cinquante que nous identifions comme un point d'inflexion (ce que nous tenterons de vérifier, pour finir, en nous référant à la croissance de la production). Nous limiterons volontairement les données chiffrées et manierons l'ellipse (puissent Braudel et Labrousse, illustres directeurs de la monumentale *Histoire économique et sociale de la France*, ne pas se retourner dans leurs tombes).

A- Du côté de la demande

Pour les industriels, si la demande intérieure ne constitue pas le seul débouché, elle est bien souvent la base à partir de laquelle les conquêtes hors frontières deviennent possibles. Dessiner les contours de ce marché national implique un regard sur sa situation démographique.

Près de 38 millions en 1881, la population ne dépasse guère les 40 millions en 1946, ce qui fait dire à l'historien Jean-Charles Asselain : « Déclin vital... Simple image lorsqu'on parle du dynamisme économique, cette expression désigne au contraire, dans le domaine démographique, une indiscutable réalité. »¹ Spécificité française car, « aucun [autre pays], ajoute-t-il, n'est aussi près au début du XX^{ème} siècle d'avoir une population stationnaire. »

Observation qu'il faut compléter par les 1,5 million d'hommes tués en pleine force de l'âge lors de la Première Guerre, dont les effets sont amplifiés par le déficit des naissances sensible dès 1915. Ce ne sera qu'après la Seconde Guerre mondiale qu'un inversement démographique significatif se produira, malgré l'apport, immédiatement après 1919, des populations alsacienne et lorraine, mais qu'il faut corriger par l'absence, entre 1940 et 1945, de 1,5 millions de prisonniers de guerre, « déportés » du travail, etc., retenus en Allemagne.

En terme de consommation potentielle, il est judicieux d'apprécier la part de la population urbaine — la population rurale étant moins inclinée à l'échange, nombre de besoins pouvant être satisfaits en autarcie, sans compter les obstacles liés à la distribution,... — 35 % (seulement !) par rapport à la population totale de 1881, elle est à peine supérieure à la moitié après la Deuxième Guerre, mais avoisinera les deux tiers vers 1960².

Dans le même esprit, il est important de noter un vieillissement croissant de la population à partir des années 1880 qui ne s'inversera qu'après le recensement de 1946. De 35 % en 1881, la proportion des moins de vingt ans décroît régulièrement pour passer

¹ *Ibidem*, T. I, p. 211.

² Tiré de G. TAPINOS. "La population et l'emploi", in *Entre l'Etat et le marché*. Sous la direction de M. Lévy-Leboyer et J-C Casanova. Paris : Gallimard, 1991, p. 95.

en-dessous du seuil des 30 % dans les années 30. Il faudra attendre 1962 pour voir ce taux franchir les 33 %. Un facteur qui plaide davantage en faveur d'un maintien des habitudes de consommation plutôt qu'en leur renouvellement.

On comprend mieux pourquoi « la consommation en France [des années 1880 aux années 1930] est loin d'avoir rejoint les caractéristiques des pays européens les plus avancés, sans parler des Etats-Unis »¹, et conclure que « malgré la percée de quelques produits nouveaux, l'infléchissement des structures de consommation n'a finalement apporté qu'un soutien assez limité au processus d'industrialisation. »²

Si l'on se rapporte au postulat d'un marché intérieur vigoureux pour asseoir une offensive à l'exportation, il ne faut pas espérer que nos industriels aient pu suppléer les faiblesses de la consommation en France par une demande de l'étranger, hormis pour les produits de luxe, « noblesse oblige ».

Dans un pays qui entame la période 1880-1960 avec le protectionnisme de Méline (au tarif éponyme de 1892 qui venait s'ajouter à celui de 1881), où la notion de dévaluation compétitive fut étrangère à la classe politique jusqu'aux années 30 et qui s'était constitué un mirage colonial (pour se contenter de remarques cursives), on ne peut guère s'attendre à un volume du commerce extérieur en expansion. En vérité, ce n'est qu'après le traité de Rome que la France devint une puissance exportatrice.

B- Une offre symétrique

Nous avons vu que l'industriel était confronté à une demande, sauf exceptions heureusement, sans tonicité. Dans ces conditions, l'offre a-t-elle pu présenter un visage différent ? Au total nous devrions aboutir à un résultat symétrique à celui enregistré pour la demande. Mais il nous paraît intéressant de pousser l'analyse et voir si un facteur de production ne s'impose pas aux autres pour apporter une explication.

Aux paramètres classiques de la productivité du travail et de l'investissement, nous avons ajouté l'état d'esprit des entrepreneurs. Variable moins facile à mesurer, mais que d'aucuns s'accordent à juger indispensable.

1- La productivité du travail

Elle n'a cessé de croître au cours de la période, mais son rythme qui fut de 1 % en moyenne jusqu'en 1950, si l'on adopte comme indicateur la production par personne

¹ J-C ASSELAIN. "La stagnation économique", in *Entre l'Etat et le marché*. Sous la direction de M. Lévy-Leboyer et J-C Casanova. Paris : Gallimard, 1991, p. 213.

² *Ibidem*, p. 214.

active (il est de 2,1 % de 1913 à 1929, puis stagne à 0,2 % entre 1938 et 1949), atteint les 5,2 % entre 1949 et 1963.¹

La courbe que nous reproduisons (figure pour visualiser la productivité exprimée en production par homme-année permet de se convaincre du changement que constitue à cet égard les années 50².

2- L'investissement productif

« Le capital physique (matériels et constructions) utilisé pour la production, nous dit Paul Dubois, a beaucoup augmenté depuis le début du siècle. Modérée en moyenne pendant la première moitié du siècle, la croissance du capital s'est fortement accélérée après la Seconde Guerre mondiale. Cette accélération a résulté d'un effort d'investissement beaucoup plus soutenu qu'auparavant. »³

Restons sur cette synthèse que nous offre Dubois, spécialiste de ces questions. Mais relevons qu'il s'agit-là d'une « moyenne ». Et gardons à l'esprit, qu'au cours des années 1880-1950, différents cycles ont existé, voire des intervalles atypiques (par exemple le boom que connurent les investissements en 1929-1930).

Il s'agit là de moyenne opérée entre des cycles Kondratieff, Juglar,... Moyenne entre des secteurs comme le textile — moteur de la « première industrialisation », occupant encore en France, dans l'entre-deux-guerres, un million de salariés —, et celui de l'automobile. On entrevoit sans peine que les efforts d'investissement aient été dissemblables selon les périodes, selon les secteurs. Mais respectons la règle que nous nous sommes donné de dresser un panorama à grands traits (au risque de les forcer). Et retenons, pour conclure, cette frontière de 1950, qu'il faudrait plus vraisemblablement faire reculer à 1953-1954 si l'on se rapporte à la courbe que nous reproduisons ci-contre⁴.

L'investissement est un moyen permettant d'accroître l'offre, de la faire progresser. C'est aussi un élément qui permet d'alimenter la demande. Revenons un instant sur cet aspect que nous avons traité *supra* et notons, avec Asselain, que « ni la croissance urbaine, ni la diversification des budgets de consommation, ni les investissements n'ont apporté au marché intérieur le soutien que l'on a pu observer, à l'époque [entre 1880 et 1940], dans les divers pays industriels. »⁵

¹ J-J CARRE, P. DUBOIS et E. MALINVAUD. *La croissance française, un essai d'analyse économique causale de l'après-guerre*. Paris : Seuil, 1972, p. 110.

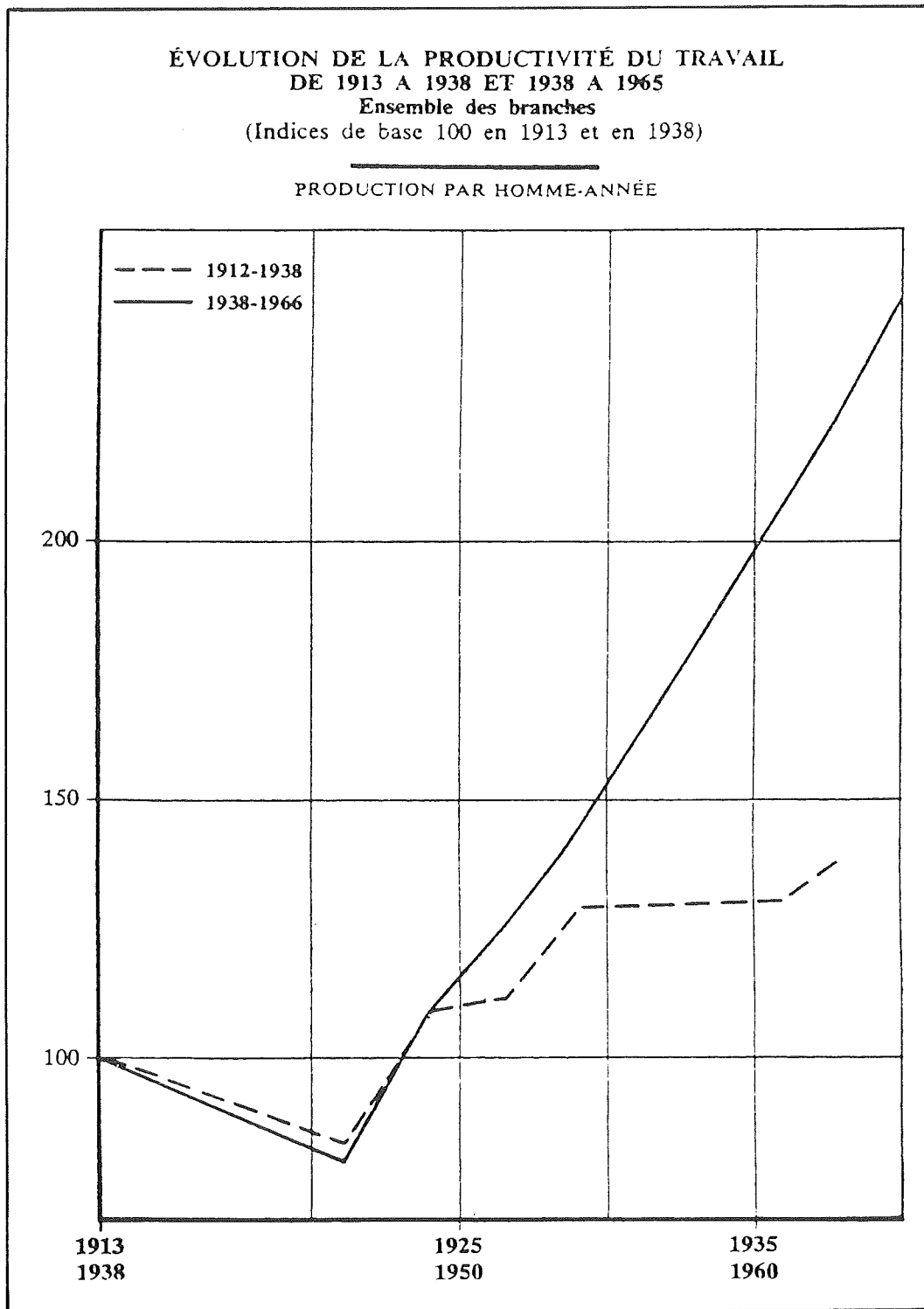
² *Ibidem*, p. 114.

³ Paul DUBOIS. "Accumulation du capital et progrès technique", in *Entre l'Etat et le marché*. Sous la direction de M. Lévy-Leboyer et J-C Casanova. Paris : Gallimard, 1991, p. 159.

⁴ J-J CARRE, P. DUBOIS et E. MALINVAUD. *La croissance française, un essai d'analyse économique causale de l'après-guerre*. Paris : Seuil, 1972, p. 154.

⁵ J-C ASSELAIN. "La stagnation économique", in *Entre l'Etat et le marché*. Sous la direction de M. Lévy-Leboyer et J-C Casanova. Paris : Gallimard, 1991, p. 219.

Figure 3 : L'accroissement de la productivité du travail



Bilan bien négatif, qui n'incite guère au dynamisme pour un industriel. A une époque où n'existait pas encore les enquêtes de conjoncture auprès des chefs d'entreprise (elles n'apparaîtront qu'en 1951, en même temps que l'INSEE, encore un signe) tentons de sonder quel pouvait être leur état d'esprit.

3- L'esprit d'entreprise

Comment résister à citer entièrement Detœuf quand il trace ce portrait à l'eau-forte du dirigeant d'entreprise française :

L'industriel français a beaucoup d'idées générales, mais il ne les applique jamais. Il travaille énormément. Comme il paie peu ses collaborateurs, ceux-ci sont médiocres. Mais ça ne lui déplaît pas. Il déteste les collaborateurs éminents. Aussi est-il obligé de faire le travail de ses subordonnés et n'a-t-il pas le temps de faire le sien. Il gagne de l'argent parce que ses affaires sont très surveillées. Il a l'horreur du coulage : il arrive à l'éviter. Il est sans rival dans l'affaire moyenne, où l'œil du maître peut tout voir, médiocre dans la grande affaire où il faut faire confiance à autrui. L'industriel français ne s'entend avec personne, sauf parfois avec ses vieux clients, parce qu'il les sert consciencieusement. Mais il est aussi seul vis-à-vis de ses concurrents que vis-à-vis de ses collaborateurs. Il ne risque jamais. Il a horreur du crédit en banque ; c'est tout juste s'il ne se regarde pas comme déshonoré parce qu'il a des traites en circulation. L'industriel vit dans le présent avec le passé. Il ne demande rien à l'avenir.¹

Lorsque nous essayions de comprendre le retard français à l'utilisation des standards, que n'a-t-on eu recours à ce bouc émissaire parfait qui « vit dans le présent avec le passé » et « ne demande rien à l'avenir », qui contrôle son affaire au regard, ignore les vertus de la délégation de responsabilité ? Pour éviter une explication par trop caricaturale.

Pourtant il ne faut pas éluder le jugement que formule Eugen Weber quand il déclare : « Rares étaient les fabricants de biens de consommation qui s'intéressaient au marché de masse. Techniquement capables de produire en série, les constructeurs automobiles préféraient ignorer la demande potentielle et répugnaient à fabriquer des modèles à bon marché auxquels ils préféraient les voitures de luxe, prometteuses de profits plus élevés. »²

A cette vision d'industriels velléitaires, malthusiens, Lévy-Leboyer oppose une approche contrastée, distinguant entre un patronat qui reste prisonnier du XIX^{ème} siècle et celui dont les figures emblématiques sont Renault, Peugeot, Michelin. Le plus éclairant, nous semble-t-il, est à nouveau de citer longuement :

Quoique les branches utilisant les techniques nouvelles aient été successivement atteintes par la crise des années 30, [les nouveaux dirigeants] ont fait preuve, au début tout au moins, de la même sérénité, conservant encore en 1933 leur foi dans la science (« le progrès technique n'est pas coupable », indiquait le président de Kuhlmann), leur volonté « de diminuer les prix de revient pour ajuster les prix de vente au pouvoir d'achat des consommateurs », [...]. Dans l'automobile, les grands constructeurs ont édifié pendant la

¹ Ouvrage déjà cité, p. 68-69.

² Eugen WEBER. *La France des années 30*. Paris : Fayard, 1994, p. 74.

crise des usines modernes. Ils ont repoussé en 1935 l'offre du gouvernement de former un cartel — parce qu'il aurait servi à sauver des firmes trop faibles, dépourvues d'outillage moderne et de bureau d'études — tout en acceptant quelques mois plus tard d'ouvrir eux-mêmes des crédits aux petits constructeurs pour qu'ils puissent devenir plus compétitifs et éventuellement s'unir.¹

Nous nous donnerons l'opportunité de revenir sur cette question, en l'appliquant au problème du mode de calcul du prix de revient dans le secteur automobile. Contentons-nous de noter que si des études pour le lancement d'un véhicule populaire furent réalisées avant 1939, les voitures, elles, ne virent le jour qu'après la guerre.

Reconnaissons les limites de notre point de vue de Sirius, tout en sachant conclure à une séparation entre avant et après 1950. Une opposition qui ne peut se réduire aux ténèbres en deçà et la terre promise au-delà, mais qui marque néanmoins une rupture perceptible dans le niveau de production. Pour une ultime confirmation, sur cette idée de césure, dans la période 1880-1960, en 1950, tournons-nous vers Jean-Pierre Rioux :

Au tournant des années cinquante, l'économie [française] a franchi d'un bel élan le seuil des pénuries physiques qui avaient marqué l'après-guerre, les goulots d'étranglement cèdent : la voie serait-elle libre pour une expansion qui effacerait les dernières traces de conservatisme et de ce malthusianisme si souvent dénoncés à l'époque ? Les nostalgies du "bel" avant-guerre s'effacent, le marché intérieur s'élargit avec le renouveau démographique, une vie meilleure est à portée de la main : on inaugure les "trente glorieuses".²

C- « Après les vaches maigres... »

Le succès de la formule de Fourastié, « les trente glorieuses », n'est plus à établir, la seconde partie du titre de son livre — « la Révolution invisible de 1946 à 1975 » — est sans doute moins connue. Pourtant sur le plan de la production industrielle, comment ne pas percevoir l'évolution en montagnes russes, à défaut de « Révolution », d'un indice qui dégringole de 100 à 40, entre 1938 et 1945, puis monte à 213 en 1958 !

Essayons de rester sobre et laissons la parole à Jean-Pierre Rioux :

Ni à la Belle Epoque, ni dans les années vingt, jamais la France n'a connu un rythme de progrès industriel aussi rapide. Et même, preuve qu'un cycle nouveau de l'histoire du capitalisme s'amorce, réagissent les uns sur les autres avec une belle précision indices de l'équipement, de l'investissement, de la consommation, et politiques des gouvernements.³

¹ Maurice LEVY-LEBOYER. "Le patronat français a-t-il été malthusien ?". *Le mouvement social*, n° 88, juillet-septembre 1974, p. 48.

² Jean-Pierre RIOUX. *La France de la Quatrième République*. Paris : Points, 1983, p. 167.

³ *Ibidem*, p. 172.

Si l'on trouve le ton encore trop enthousiaste, alors jetons un œil à la courbe que nous proposent Carré, Dubois et Malinvaud (figure 4)¹.

Faut-il parler de miracle ? On serait proche de le penser tant les économistes peinent à apporter des explications satisfaisantes. Si nous interrogeons Rioux, notre mentor, c'est des questions qu'il nous faut affronter : « Quel facteur fut déterminant ? Des Français qui travaillent plus et mieux ? L'introduction de nouvelles techniques "à l'américaine" ? Les vertus du capitalisme enfin débridé ou celles de la planification heureusement sauvegardées ? »²

Que le lecteur n'attende pas de réponse de notre part. Contentons-nous de relever que l'historien évoque les techniques « à l'américaine » dans les facteurs explicatifs. Et pour revenir à la technique qui nous préoccupe, le direct costing, on ne peut exclure qu'elle ait participé aux décisions qui furent prises par nos managers lors de cette phase d'expansion.

Que, pendant quelques instants, l'on cesse de considérer cette croissance comme advenue, dégageons-nous de la statistique pour envisager l'entrepreneur des années cinquante face à une décision d'investissement, cherchant à apprécier son risque, se demandant quel objectif il doit atteindre pour rentabiliser ses équipements, quel niveau de prix il doit fixer, pour quel segment de clientèle,... Ne peut-on voir là des raisons pour recourir à une approche en direct costing ?

Celui-ci n'est-il pas l'une des techniques de management qui correspondent à cette conjoncture inouïe de développement économique dans notre pays ? Savoir si ce raisonnement participa au changement de mentalité que d'aucuns rangent au tout premier plan dans la croissance des années 50 relève d'une réflexion qui dépasse cette étude³, mais il nous appartient de noter que, sur la période 1880-1960, nul autre moment que ces années-là ne se prêta mieux à ce que le direct costing fût utilisé pour gérer l'expansion.

Que les années 50 aient été des plus favorables, s'entend, mais peut-être fut-il utilisé avant, et c'est en quoi il nous reste à montrer qu'il s'agit là d'une « nouvelle technique ».

Que les situations aient incité, alors, les managers à recourir au direct costing, soit, mais cela ne peut tenir lieu d'impératif, et c'est en quoi il nous faut vérifier qu'« introduction » il y a eu.

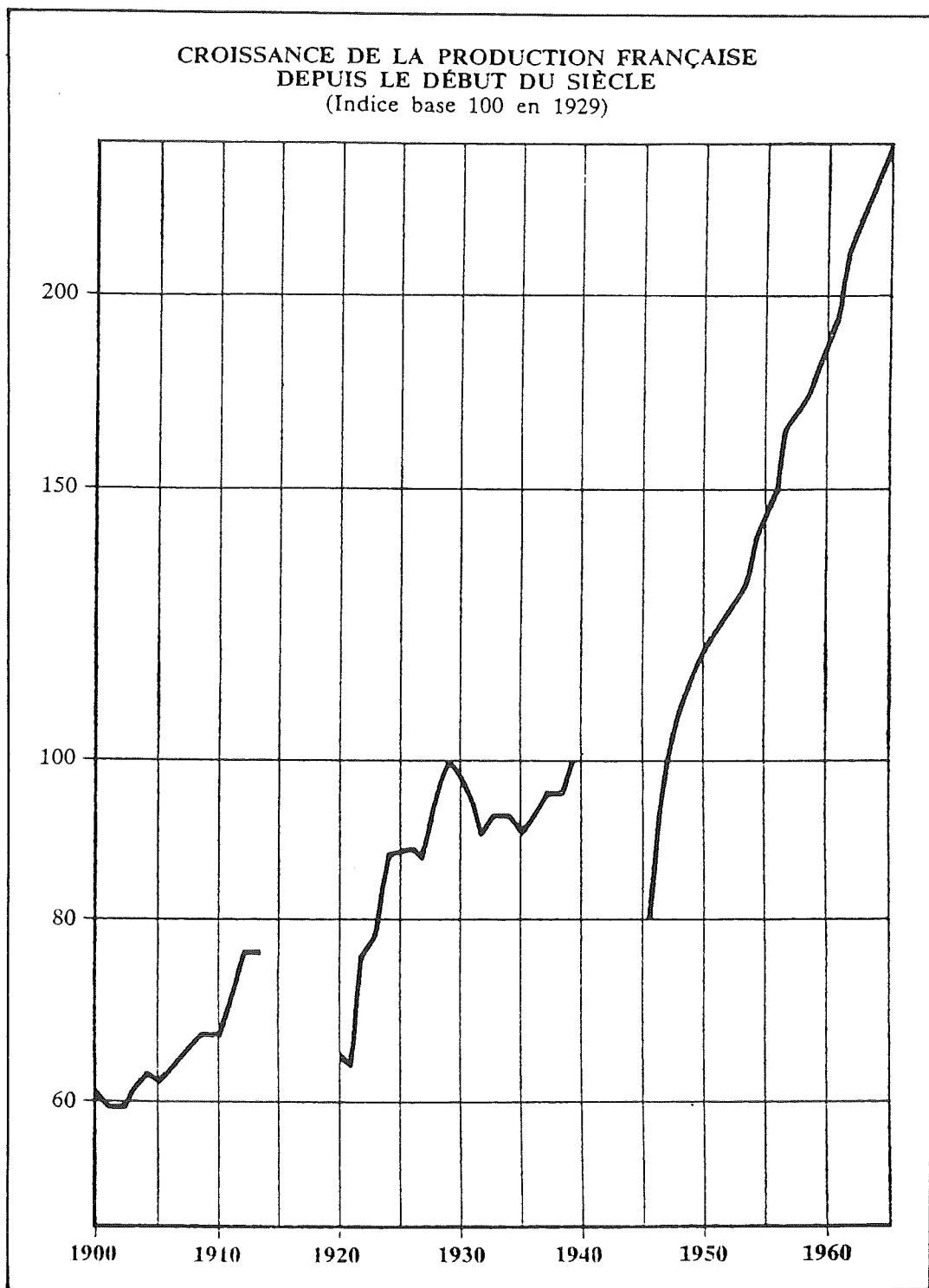
Au travail !

¹ J-J CARRE, P. DUBOIS et E. MALINVAUD. *La croissance française, un essai d'analyse économique causale de l'après-guerre*. Paris : Seuil, 1972, p. 36.

² Jean-Pierre RIOUX. *La France de la Quatrième République*. Paris : Points, 1983, p. 190.

³ Les historiens s'accordant à penser : « le changement fondamental dans l'économie française [fut] une question de personnes et d'attitudes », J-P RIOUX, déjà cité, p. 192.

Figure 4 : Croissance de la production française



III- Introduction d'une nouvelle technique "à l'américaine"

D'entrée de jeu nous avons affiché notre confiance à voir apparaître le direct costing dans les années 50 en France, mais pas avant. Quelles sont les raisons qui viennent étayer ce sentiment ? Il nous faut maintenant en répondre, et cela sans pirouette ; autrement dit, on ne saurait se satisfaire d'une explication qui se limiterait à détecter l'utilisation de l'expression « direct costing » et resterait indifférente à ce que la méthode recouvre.

Pour ce faire, nous présenterons d'abord ce qui peut apparaître comme un schéma général des conditions de diffusion du direct costing, puis nous chercherons à l'appliquer au cas de la France.

A- Un schéma logique de développement

Pour construire ce schéma nous allons dans un premier temps faire ressortir les deux conditions qui nous paraissent nécessaires à la diffusion du concept de direct costing, à savoir l'aspect économique et technique. Puis, dans un second temps, nous récapitulerons nos remarques dans un tableau.

I- Deux conditions indispensables

Le direct costing, fugacement apparu aux Etats-Unis avant 1936, ne s'y diffusa que dans les années 50 bien que les motivations pour son utilisation à des fins de contrôle et de reporting n'aient jamais disparu. Ce qui tend à montrer que ces deux facteurs sont insuffisants pour l'imposer.

En revanche, nous avons vu que des raisons internes à la technique de comptabilisation du prix de revient empêchèrent le développement du direct costing aux Etats-Unis dans les années 20 ; à quoi s'est ajouté le retournement économique outre-Atlantique, vers le mitan des années 30, qui, d'une situation extrême de surcapacité, de surproduction, propice au direct costing, bascula progressivement, à mesure que se propageait le conflit mondial, à celle d'un marché où la demande excéda l'offre, avec un appareil de production tournant à plein régime et dans lequel les prix furent *in fine* plafonnés administrativement.

Des raisons techniques, internes à la manière de calculer le prix de revient et non externes (comme la distinction frais fixes et variables,...), des raisons économiques, tels sont les facteurs qui commandent, selon nous, le mécanisme de diffusion du direct costing. Avant de reprendre dans un tableau synoptique ces différents éléments, revenons sur le facteur économique qui est invoqué une fois en période de croissance, une autre

fois en période de récession, ce qui conduirait à le rendre non pertinent. La science est un jeu dans lequel on ne peut parier simultanément sur pile *et* face.

Nous venons de voir l'intérêt que revêt le direct costing dans la phase d'expansion exceptionnelle que connut la France durant les années 50, nous nous sommes expliqué quant à l'intérêt que revêt le direct costing. Mais dans une phase de récession il est également utile puisqu'il permet d'apprécier directement la limite en-dessous de laquelle il convient de refuser une commande. A savoir quand la marge sur coût variable devient nulle. Ce qui se passa en Amérique après le krach de 29.

La France ne connut pas, au cours des années 30, l'acmé comparable à celui observé aux Etats-Unis, en Allemagne ou en Grande-Bretagne. Pour ne citer que le chômage, et en prenant l'année 1935, la plus défavorable pour la France, les chiffres à l'étranger indiquent respectivement : 12.75 %, 9.4 % et 7.6 % de la population active, contre 2.6 % dans notre pays¹.

Certes, il s'agit là de statistiques dont l'exactitude reste à parfaire, une touche psychologique peut y aider : « Tous avaient le sentiment, écrit Weber, que l'offre trop abondante ne faisait que clairsemer une demande trop maigre ; tous convenaient que la suractivité, la "surproduction", décourageait les ventes. »² Mais, en matière de concurrence, il existe une attitude offensive qui consiste à baisser les prix pour arracher les marchés — ce dont les industriels ne se privèrent pas —, or exista-t-il une littérature sur le prix de revient qui ait théorisé cette pratique ? Non. La seule novation qu'il nous ait été donné de percevoir fut celle relative au prix de revient uniforme. Weber est-il trop sévère quand il écrit à propos de la France des années 30 : « il n'y avait qu'une réponse aux difficultés économiques : non pas l'initiative, mais la restriction. L'esprit malthusien régnait »³ ?

Nous verrons qu'il faudra que la crise devienne aiguë, avec la guerre, pour que la question soit d'actualité en France. L'existence alors d'une surcapacité de production — du fait non pas d'une absence de demande mais d'une incapacité à la satisfaire — incitera à la réflexion sur un calcul de prix de revient en coût partiel.

Nous voilà en mesure de préciser le facteur économique, il peut s'agir d'une phase de croissance ou de récession, mais dont l'ampleur doit être exceptionnelle — disons à l'échelle du « temps social », entre le « temps individuel » et le « temps géographique » chers à Braudel.

Essayons de clarifier ce qui vient d'être dit au moyen d'un tableau.

¹ Une anecdote peut nous aider à confirmer l'idée d'une France moins touchée que d'autres pays par le chômage, c'est le passage en usine de la philosophe Simone Weil pendant l'année scolaire 1934-1935. Certes, c'est par Detœuf qu'elle obtint sa première place, chez Alsthom, mais pour les trois autres places, dont la dernière chez Renault, elle ne bénéficia d'aucun « piston ».

² Eugen WEBER. *La France des années 30*. Paris : Fayard, 1994, p. 79.

³ *Ibidem*. Lors d'un débat télévisé, Rioux, dans la lignée de Lévy-Leboyer, tendait à contester cette vision par trop frileuse.

2- Tableau de comparaison France / Etats-Unis

Ce tableau permet de visualiser les motivations et les freins au direct costing pour les Etats-Unis (chronologie oblige) et pour la France, selon que l'on se positionne avant 1936, entre 36 et 50, ou après 1950.

La logique de ce tableau est de considérer qu'une diffusion du direct costing ne devient possible que quand, et seulement quand, des conditions économiques d'expansion ou de crise prononcées se sont produites et qu'a été levée l'hypothèque « technique ». Précisons que sous ce dernier facteur nous incluons les techniques auxiliaires au direct costing (point mort,...), les concepts économiques (utilité marginale), mais également les autres techniques de calcul du prix de revient (l'approche comptable dont nous avons identifié la position longtemps hégémonique, secondé dans les années trente par la méthode uniforme en France ou les standards aux Etats-Unis).

En appelant « E » la première condition et « T » la seconde, nous aboutissons à un énoncé de logique formelle :

$$\text{« E » et « T »} \Rightarrow \text{« Direct Costing en France »}$$

En faisant correspondre les valeurs « vrai » (V) ou « faux » (F) selon que les conditions sont remplies ou ne le sont pas, on peut bâtir la table de vérité suivante :

PAYS	Avant 1936		1936-1950		Après 1950	
	US	FR	US	FR	US	FR
Technique	F	F	F	F	V	V
Economique	V	F	F	V	V	V

B- Le direct costing et la littérature en France, une vérification ?

C'est par « jugement analytique *a priori* » que nous sommes parvenu au schéma logique précédent.

Ayant expliqué le processus d'émergence aux Etats-Unis, disposant d'observations sur les méthodes de calcul du prix de revient en France (méthode comptable et uniforme), ayant étudié comment les standards s'étaient diffusés dans notre pays ; nous avons, après une réflexion sur le contexte technique et économique français, *jugé* que le direct costing devait s'être développé après les années 50.

Nous allons à présent procéder à une vérification sur la littérature. Préalablement nous nous interrogerons sur la raison qui motive que le terme direct costing n'ait pas fait l'objet d'une traduction et nous assurer que cela recouvre la même méthode.

1- Le direct costing, un concept intraduisible

La première mention du terme direct costing dans la littérature française nous la devons à Efman qui l'utilise dans un article publié en 1955 dont nous extrayons la citation suivante :

On se demande comment on pourrait traduire le terme en français. Il est assez difficile de trouver un terme équivalent. Peut-être le terme "Système de comptabilisation directe des frais" serait-il le plus approchant. Mais au fond, nous avons tellement emprunté de termes aux langues étrangères que l'expression "Direct costing" peut être maintenue. Le "Direct costing" peut être défini comme une ségrégation des frais d'usine en frais fixes et en frais qui sont directement variables avec le volume.¹

Intraduisible au sens littéral du terme, le direct costing l'est également dans son contenu. La définition que Efman fournit sera celle qui se retrouvera ultérieurement dans les ouvrages. Or, si l'on revient à la définition de Weber à laquelle nous avons souscrite, la notion d'intégration au système comptable (tenu en partie double) est absente ; et la présentation d'un « compte de résultat » faisant ressortir des marges, notamment celle sur coût variable, n'est pas non plus mentionnée.

Cela s'explique sans doute, en partie, par la décision de séparer, depuis le Plan Comptable 1947, comptabilité générale d'un côté et comptabilité de gestion de l'autre. Non pas que dans la comptabilité analytique d'exploitation le mécanisme de la partie double ne soit pas recommandé. Loin s'en faut ! Mais le calcul du prix de revient n'est plus considéré comme étant obligatoirement conçu selon ce mode comptable ; il y a même reconnaissance que dans la plupart des entreprises il se fait de façon extra-comptable. Quant à la présentation du « compte de résultat », si le compte d'exploitation est normalisé pour la comptabilité générale (compte 80, annexe VII), tout comme le compte de pertes et profits (compte 87, annexe VIII), rien n'empêche qu'il soit agencé différemment dans la comptabilité analytique ou toute liberté est laissée à cet égard.

Faute de traduction comptable, proprement dite, le concept de direct costing, version hexagonale, n'est pas l'équivalent de son homonyme, son « oncle d'Amérique ». C'est un concept appauvri qui sera transposé en France.

De cette diminution le direct costing va tirer bénéfice, car il va faire l'économie de la controverse sur la valorisation des stocks. Ne rentrant pas en concurrence avec le compte d'exploitation générale, n'ayant pas « de compte à rendre » aux tiers, le direct costing pourra trouver sa place à côté des documents fiscaux et financiers.

Pour s'adapter à ces données différentes, il nous faut retoucher le schéma général pour le rendre plus fidèle à la situation française. Nous proposons un enchaînement causal avec trois niveaux, voir figure 5.

¹ A. EFMAN. "Le Direct Costing". *L'orga-La comptabilité*, juin 1955, p. 237.

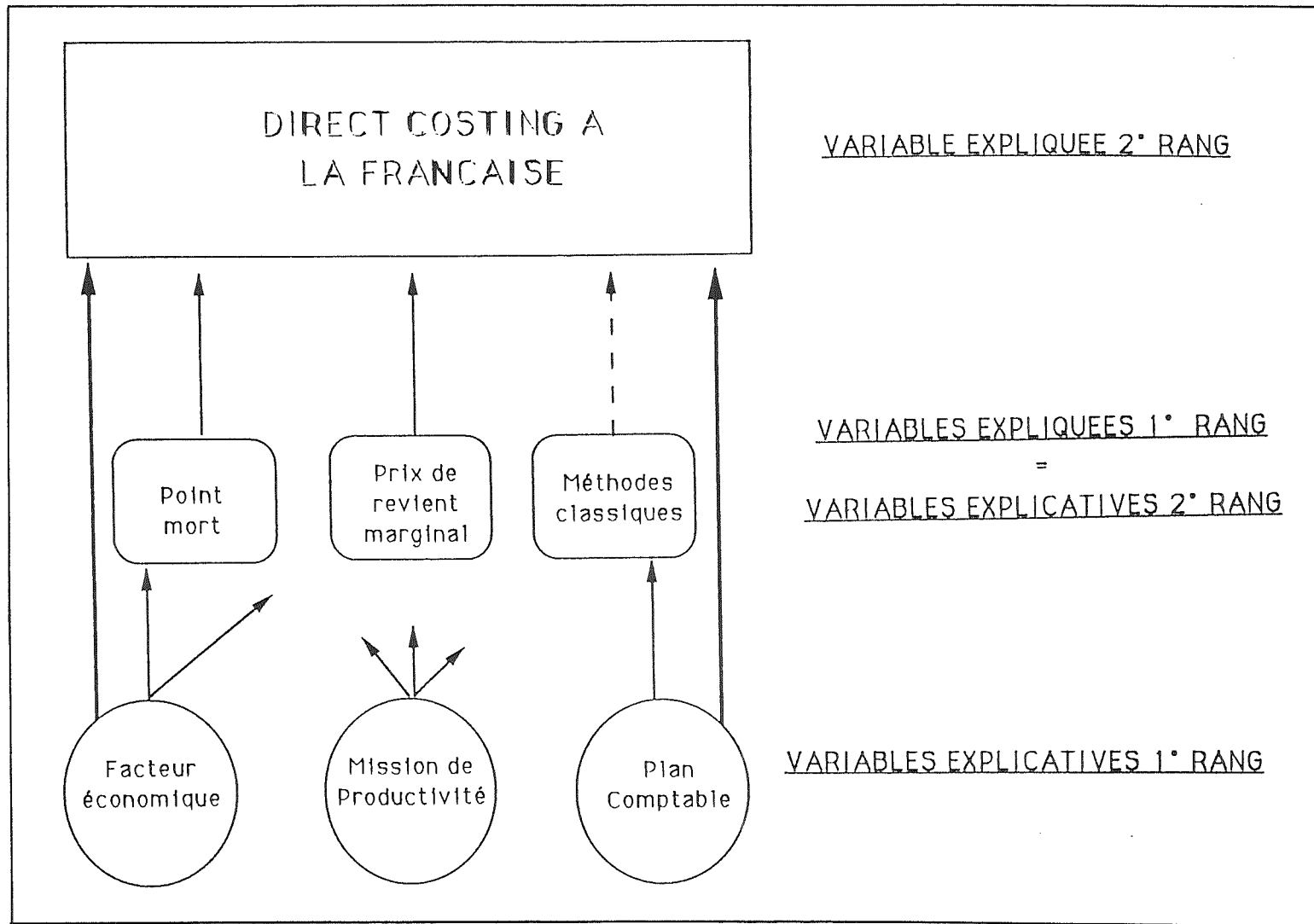


Figure 5 : Schéma logique de diffusion du direct costing à la française

Au premier rang le facteur économique dont nous avons vu le rôle qu'il jouait pour inciter à l'utilisation du point mort, du prix de revient marginal, mais également du direct costing.

Nous avons étudié l'influence que la mission de productivité avait eue pour la diffusion des standards, notamment en mettant en perspective les méthodes de calcul du prix de revient historique. De la même façon la mission de productivité, en affaiblissant les méthodes classiques, fait sauter un verrou et crée un climat plus accueillant au changement. Mais nous verrons qu'elle eut un effet d'entraînement direct en soulignant l'importance du point mort et du raisonnement marginal, contribuant ainsi à leur meilleure diffusion, qui à son tour alimentera la dynamique pour l'introduction du direct costing.

Enfin, il n'est plus utile d'insister sur l'incidence que le Plan Comptable eut, d'une part, en séparant les comptabilités et desserrer ainsi l'emprise de la technique comptable sur le calcul du prix de revient et, d'autre part, en n'imposant plus de modèle pour la présentation du compte de résultat.

Ces réflexions liminaires nous paraissaient souhaitables pour mieux comprendre la diffusion du direct costing dans la littérature, à la fin des années 50, après le recul du discours comptable orthodoxe et la généralisation dans les ouvrages d'une présentation des concepts issus de la théorie marginaliste.

Un journal avait anticipé ce mouvement. Dès 1936, il présenta régulièrement, inlassablement, pendant plus de vingt ans, à ses lecteurs les mêmes idées sur la relation coût-volume-profit, ce que le jargon de presse a baptisé « marronniers¹ ». Il n'est pas neutre de suivre l'évolution, dans les années cinquante, du titre de ce journal dont Commesnil était le directeur : *L'orga - Le commerce*, en 1950, devient *L'orga - La comptabilité*, nom qu'il conserva jusqu'en 1964 pour devenir *Organisation et gestion des entreprises*² jusqu'à sa disparition en 1974. Ce glissement sémantique sera celui que nous adopterons pour structurer l'exposé qui suit.

2- De la comptabilité à la gestion

C'est à partir des textes disponibles sous forme d'ouvrages, de revues, de cas pédagogiques, que nous allons montrer comment point mort et prix de revient marginal gagnent du terrain puis finissent par s'imposer, entraînant derrière eux le direct costing.

¹ *Le Monde* dans son numéro spécial cinquantenaire (1944-1994) donne, page 188, la définition suivante de marronnier : « article sur un événement qui se reproduit chaque année à date fixe (rentrée scolaire, revue du 14 juillet, etc.). Ce nom provient d'un marronnier rose planté Cours-la-Reine, à Paris, sur la tombe des gardes suisses tombés le 20 juin 1792, et qui fleurissait, le premier jour de printemps chaque année, ce qui donnait lieu à un billet dans les journaux. » Nous avons pris la licence d'en transposer ici le sens.

² *L'orga* est l'abréviation de *L'organisation*, titre d'un journal dont Commesnil était également directeur avant qu'il ne cesse de paraître en 1944. Certains pourront être intéressés d'apprendre qu'avant 1932 cette revue, *L'organisation*, existait déjà sous le titre de *Mon Bureau*.

Pour les ouvrages, nous en avons retenu soixante-trois titres (voir annexe 1). Nous avons cherché à être le plus complet possible mais nous n'avons pu éviter certains choix : On ne trouvera pas d'ouvrages à seules préoccupations de comptabilité générale (Périssé, Marchal, Roif, Gagnepain, Froidevaux,...) ne faisant qu'effleurer la question du prix de revient, ni ceux trop généraux sur la vie de l'entreprise (Vanuxem et Wilbois, Nusbaumer, Mattern) ou trop exclusivement orientés contrôle de gestion (Ludwig, Satet), enfin nous avons écarté les fascicules professionnels (Delmas, Bréguet, Caquas) ou les simples opuscules (Cheysson, Landauer, Dumarchey, Pradenc).

Pour les revues, outre celles dirigées par Commesnil, nous nous sommes reporté à la revue du CNOF et à celle publiée par la Cegos sous le titre *Hommes et Techniques*¹. En réalité les deux dernières publications n'ont fourni respectivement que deux et quatre titres sur un total de trente-deux articles traitant de notre sujet. A cela nous voyons deux raisons : pour le CNOF, un intérêt faible pour les questions comptables, pour la Cegos une certaine réserve à l'égard de la méthode².

Sur les quelque quatre mille cas à partir desquels le Centre de Perfectionnement des Affaires (CPA) bâtit sa pédagogie entre 1930 (quand débute le CPA) à 1960 (borne de notre recherche), nous en avons retenu soixante-huit, ceux qui traitent spécifiquement de prix de revient (voir liste en annexe 2) ; nous en avons écarté soixante-douze autres qui, s'ils abordent incidemment le prix de revient, demeurent trop éloignés de nos préoccupations.

Sur les 41 ouvrages français étudiés pour le deuxième quart du XX^{ème} siècle, nous en avons dénombré sept qui évoquent le point mort entre 1926 (date à laquelle il apparaît pour la première fois) et, très exactement, 1952 (donc juste après les premières missions de productivité). De façon fort inégale, par ailleurs, Simonneau en fait un exposé clair (à diffusion confidentielle si l'on songe que le livre se commandait au domicile de l'auteur), mais Billière rend la notion tellement compliquée que l'on peut douter qu'elle ait pu jouir de quelque influence auprès d'un public, aussi attentif fût-il.

Lors de leur séjour aux Etats-Unis, les missionnaires vont rencontrer le point mort systématiquement, tant dans les entreprises visitées que dans les manuels traitant de prix de revient³. Faisant le rapprochement avec la France, ils notent : « Il n'y a là rien de nouveau dans le principe — ce sur quoi ils ont raison —, et la détermination du point

¹ Des dépouillements ultérieurs sur les revues *Experta*, *La comptabilité et les affaires*, *Science et industrie*, dont les tirages étaient plus faibles, n'ont fait que confirmer les observations réalisées sur celles du CNOF et de la Cegos.

² Dans des entretiens qui nous furent accordés par Maurice Bommensath (le 19 mars 1993) et Octave Gélénier (le 9 avril 1993 et le 27 mars 1994), il nous est apparu qu'en matière de prix de revient, le direct costing n'imposait guère de respect dans la « Maison des sections homogènes », même si le contrôle budgétaire avait bénéficié de la plus grande attention dans les années 50.

³ Journées d'Etudes organisées par l'ordre national des experts comptables sur le thème "Technique comptable et productivité". Lyon, 25/6/7 octobre 1951, rapport de M. POLY. "L'emploi de la comptabilité comme moyen d'observation du rendement des entreprises", p. 67.

mort, graphique ou calculée, est exposée dans la plupart des traités pratiques de comptabilité publiés en France »¹ — ce en quoi ils anticipent quelque peu.

De quelque 15 % avant la publication du rapport, on arrive à 90 % pour la période 1952-1960. La diffusion du point mort est passée à la vitesse supérieure, oserons-nous dire. En fait il n'y a qu'un seul des dix ouvrages, celui de Rapin et Poly en 1955 (on note, avec perplexité, que M. Poly est celui même parmi les missionnaires qui soutenait que le point mort était exposé dans la plupart des livres — voir *supra*). Mieux, trois auteurs (Martin, Parenteau et Scherrer) qui avaient publié avant 1952 — mais sans traiter du point mort —, le feront figurer dans leurs ouvrages ultérieurs.

Le phénomène est moins marqué pour les articles (sur un total de seize, on en dénombre autant avant et après 1952). Nous en donnerons une explication lorsque nous aborderons le thème du prix de revient marginal ; en revanche, pour les cas du CPA on observe une situation analogue à celle des ouvrages : alors qu'avant 1952 la question du point mort ne se pose que dans cinq cas sur quarante-huit (tous après 1936), on le retrouve dans six cas sur dix-neuf entre 1952 et 1960.

	POINT MORT				PRIX MARGINAL			
	LIVRES		CAS		LIVRES		CAS	
Avant 52	7	15 %	5	10 %	7	12 %	0	0
1952-1960	10	90 %	6	30 %	7	63 %	2	20 %

Les pourcentages sont exprimés par rapport aux nombres de livres ou cas que nous avons retenus sur la période.

Le concept de prix de revient marginal est pratiquement absent dans les manuels avant 1945 (en langue française, seul Trossen en parle, encore publia-t-il au Luxembourg !). Sur seize ouvrages publiés entre 1946 et 1952, il est mentionné six fois. Ce qui n'est pas négligeable. Mais il a mauvaise presse, il est associé à des situations de crise, de concurrence déloyale, de dumping. Il nous paraît intéressant à cet égard de citer Parenteau et Charmont qui écrivaient encore en 1952 :

Une nouvelle théorie du prix de revient est apparue depuis quelques années... Elle est appelée théorie du prix de revient marginal. [...] Il faut voir dans cette théorie autre chose qu'un simple mode de calcul du prix de revient. C'est plutôt la légitimation d'une méthode commerciale appelée "dumping" [...] le système ne peut subsister que s'il est isolé et non pas généralisé et que, par conséquent, le raisonnement qui essaie de le légitimer ne saurait être cité comme méthode-type de calcul de prix de revient.²

¹ *La comptabilité mesure et facteur de productivité*. Rapport de la mission française des experts-comptables aux Etats-Unis. Sous les auspices de l'Ordre National des Experts-Comptables et Comptables Agréés et de l'Association Française pour l'accroissement de la productivité et de l'E.C.A. (Administration de Coopération Économique). 1952, p. 79.

² Jean PARENTEAU, Claude CHARMONT. *Calcul des prix de revient comptabilité industrielle. Principes de contrôle budgétaire et application des prix standard*. Paris : Ed. Hommes et techniques, 1952, p. 30.

En 1955, lorsque Parenteau publiera *Le contrôle de gestion par la méthode budgétaire*, cette connotation négative sur le prix de revient marginal disparaîtra. De façon globale, sur onze ouvrages paraissant après 1952, les trois seuls textes à ne pas présenter la notion sont celui de Rapin et Poly (comme pour le point mort), le Plan Comptable 1957 et l'ouvrage de Loeb, qui s'intéresse, il est vrai, aux budgets.

A nouveau les cas du CPA confirment cette tendance, puisque l'on ne relève le terme que dans deux cas, en 1958 et 1959, soit très tardivement.

A l'inverse, on voit dès 1936 des articles qui paraissent dans *L'organisation* et dans *Le commerce*, sur la notion de prix de revient marginal et qui vont avoir comme titre « Devons-nous accepter une commande ? », « Prix de vente et prix de revient »,... On en compte onze entre 1936 et 1944, il n'y en aura plus que six de 1949 à 1960 ! Cette disproportion mérite un commentaire.

Nous avons noté que la notion de prix de revient marginal s'applique aux situations économiques extrêmes. Il est donc logique que Commesnil, pendant l'Occupation, ait préconisé de délaisser la méthode de « calcul avec frais totaux » qui correspond à la période normale, pour s'intéresser à celle de « calcul avec frais partiels », sous condition que les prix ne soient pas réglementés, car il faut savoir, explique-t-il, se contenter « de la couverture partielle des frais fixes. »¹

Les rapporteurs de la mission de productivité anglaise notèrent lors de leur séjour en 1950 : « une des sociétés visitées utilise un système de calcul marginal des coûts qu'elle qualifie de “méthode de comptabilisation directe des prix de revient” »².

Il est dit dans le rapport ; « la méthode de comptabilisation directe des prix de revient est analogue à de nombreux systèmes de coûts marginaux appliqués en Grande-Bretagne »³. Si tel était bien le cas, alors les Britanniques auraient été en avance sur la France en matière de direct costing. Les missionnaires français relèvent, pour leur part, dans une (des ?) entreprise(s) « une présentation des charges au compte de Pertes et Profits qui isole les charges variables et les charges fixes »⁴, mais n'ajoutent aucun commentaire. Pour entendre parler de direct costing, il faut attendre le Congrès national de la Fédération des Compagnies de chefs de comptabilité qui se tiendra à Rouen en juin 1954.

¹ Gilles COMMESNIL. “La politique des prix et la formation des prix”. *L'organisation*, janvier 1942, p. 4.

² Comptabilité de gestion, Rapport du voyage d'études effectué aux États-Unis par une mission britannique de productivité. Enquête en vue de l'accroissement de la productivité, p. 56.

³ *Ibidem*, p. 57. Un article vient confirmer cette impression, on y lit : « le coût marginal n'est pourtant pas nouveau ; il y a au moins trois comptables industriels connus qui ont proclamé ses vertus il y a une trentaine d'années et ont vu cette technique en usage dans diverses industries. » W.E. HARRISON. *L'organisation de la comptabilité*, novembre 1955, p. 399.

⁴ Journées d'Etudes organisées par l'ordre national des experts comptables sur le thème “Technique comptable et productivité”. Lyon, 25/6/7 octobre 1951, rapport de M. POLY. “L'emploi de la comptabilité comme moyen d'observation du rendement des entreprises”, p. 67.

En juin 1954, le direct costing est un « objet nouveau », Lauzel l'évoque avec circonspection ; en 1961, nous verrons que c'est devenu une « boîte noire », on ne se pose plus de question par rapport à la validité de cette technique, elle est intégrée dans l'enseignement, elle fait l'objet de sujets d'examen.

Nous empruntons les vocables « objet nouveau » et « boîte noire » à Bruno Latour. Ils correspondent, ici, à notre dessein : retracer le chemin que parcourt une nouveauté technique pour passer de « l'artefact » au « fait accepté ».

Après la conférence de Lauzel, le Conseil Supérieur de la Comptabilité va confier à M. Courtillet une étude sur cette nouvelle technique américaine. Cibert la considérera comme « la première étude substantielle et objective publiée en France. »¹ Elle est publiée en 1956, soit un an après qu'un premier article n'ait été consacré à ce sujet dans *L'orga - La comptabilité*. Certes le travail de Courtillet est mieux documenté que l'article de Efman, mais ce dernier avait fourni une information honorable, et les quatre articles qui vont suivre dans *L'organisation*, entre 1957 et 59, ne feront que parfaire à la marge la présentation.

Parmi eux, on relèvera, en 1958, un article signé par Gérard de Bodt (le frère de l'économiste Jean-Pierre de Bodt) qui avait déjà été publié dans une revue académique, les *Annales de sciences économiques appliquées*, en 1957. En 1964, Gérard de Bodt fera paraître un ouvrage sur le direct costing, concept à partir duquel l'auteur verra la possibilité de préciser « d'une manière quasi parfaite le modèle économique de l'entreprise à produits multiples »². Il connaîtra quatre éditions, la dernière en 1978.

En 1958, trois livres se font l'écho du direct costing. Dans le manuel de Court et Reverdy l'idée est présentée avec prudence, en suivant fidèlement l'étude menée par Courtillet ; Lauzel et Cibert développeront davantage, insistant sur le fait que les présentations françaises du direct costing sont « des imitations ou des adaptations »³ de ce qui est proposé outre-Atlantique, et ils accordent une large place à la présentation des travaux de Guy Bouchet qui, de son côté, fait paraître en 1958 un livre dans lequel le direct costing occupe un rôle central. L'auteur y insiste sur la séparation des comptes en deux niveaux — faisant apparaître ainsi la marge sur coût variable — et n'hésitant pas à considérer la méthode « comme un nouveau degré dans le cours de l'évolution de l'utilisation de la comptabilité comme moyen de gestion. »⁴

Du côté des cas, on relève celui de la société Leblanc, en 1958, sur le problème des « méthodes classiques de Prix de Revient [qui, selon le nouveau directeur administratif],

¹ Pierre LAUZEL, André CIBERT. *Le plan comptable commenté* (tome II). Paris : Foucher, 1958, p. 375.

² Gérard de BODT. *Direct Costing*. Paris : Dunod, 1964, p. 8.

³ Pierre LAUZEL, André CIBERT. *Le plan comptable commenté* (tome II). Paris : Foucher, 1958, p. 143.

⁴ Guy BOUCHET. *Comment contrôler la rentabilité de votre entreprise*. Paris : Entreprise moderne, 1958, T. (I), p. 54.

risquent de ne pas conduire à des résultats facilement interprétables »¹. Ce qui fournit prétexte à la présentation du point mort et du prix marginal avec leurs avantages et leurs inconvénients « en matière de comptabilité industrielle [et de] gestion de l'entreprise. »² Le compte-rendu de la discussion aboutit à la conclusion que « ce problème est donc bien un cas de gestion d'entreprise plus qu'un problème étroitement comptable. »³

Tous les éléments du direct costing sont présents dans ce cas Leblanc, en 1958, y compris le problème de valorisation des stocks en coût variable. Mais ce n'est qu'en 1959, dans le cas de la société Antoine (tiré des situations de Saint-Gobain et Renault), que le terme direct costing est utilisé, assorti d'une présentation du compte de résultat en direct costing évolué (appelé dans le cas « prix de revient marginal »), nous reproduisons ci-contre le tableau (figure 6)⁴.

En 1961 la méthode des coûts variables est un sujet d'examen (pour le Brevet Professionnel Comptable). Si le direct costing n'est pas devenu en France un sujet de controverse, comme aux Etats-Unis, l'explication tient, selon nous, au fait qu'il a été perçu, dans sa version hexagonale, comme un « traitement secondaire, de nature extra-comptable, parallèlement aux méthodes classiques de comptabilité »⁵, et non comme une méthode pouvant se substituer à ces dernières.

On peut considérer que le direct costing, « l'objet nouveau » dont parle Lauzel en 1954 est devenu, au début des années 60, une « boîte noire », selon l'expression de Latour ; on notera que le terme et le principe, absents en 1957, ont pris place dans le Plan Comptable 1982.

La chronologie peut se récapituler comme suit :

- 1954: Lauzel l'évoque dans une conférence,
- 1955 : premier article dans une revue professionnelle,
- 1956 : étude sous l'égide du Conseil Supérieur de la Comptabilité,
- 1957 : article dans une revue scientifique,
- 1958 : ouvrage publié,
- 1959 : cas pédagogique,
- 1961 : sujet d'examen.

¹ Cas CPA. Société Leblanc. DE 3 691, p. 1.

² *Ibidem*, p. 8.

³ Compte-rendu de la discussion du 16 juin 1958 concernant le cas DE 3 691.

⁴ Cas CPA. Etablissements ANTOINE. DE 3 825. Section 6, compte-rendu de la discussion du 6 juin 1959, p. 5.

⁵ J. COURTILLET. "Le direct costing américain". Bulletin d'information du Conseil Supérieur de la Comptabilité, n° 11, 1956, p. 59.

Figure 6 : Le direct costing au CPA

	Produits type A	Produits type B	Produits type C	
<u>Chiffre d'affaires</u> :	+	+	+	I) <u>PRIX DE REVENU</u> <u>DIRECT</u> direct costing
moins : frais proportionnels - de fabrication - de vente.	-	-	-	

égale : MARGE BRUTE par produits	+	+	+	

moins : FRAIS FIXES qu'on peut directement imputer au produit ; par exemple : Amort. ou	Public. sur A. Amort. sur A.	Public. sur B. Amort. sur B.	Public. sur C. Amort. sur C.	II) <u>PRIX DE REVENU</u> <u>MARGINAL</u>

égale : MARGE NETTE - par produit	+	+	+	
- globale .....	.....	+	

moins : FRAIS FIXES COMMUNS non imputables. (le classique % de frais généraux).		-		III) <u>PRIX DE REVENU</u> <u>ABSORPTION</u> (full cc)

égale : RESULTATS D'EXPLOITATION		+		

moins ; FRAIS GENERAUX Hors exploitation. moins : B I C.		-		

égale : RESULTAT NET		+		

En 1954, Thorens plaidait, soixante-dix ans après Cheysson, pour un calcul du prix de revient dégagé des contingences de la comptabilité en partie double avec ce qu'il appelait le « décompte d'exploitation »¹, en 1971, Robert Mazars, qui fut l'un des quatorze missionnaires de 1951, écrivait : « Pratiquement, il n'est pas nécessaire de tenir une véritable comptabilité pour calculer et contrôler les prix de revient et bien des entreprises petites et grandes utilisent la "méthode extra-comptable" »².

1951-1971, entre-temps le calcul du prix de revient, dans la littérature, est passé de la comptabilité à la gestion.

CONCLUSION

La théorie économique introduisit, dès la fin XIX^{ème}, le concept de coût marginal qui affina la notion du coût incluant toutes les dépenses et formalisait la perspective à ne considérer que la partie variable pour maximiser le profit.

Les premiers textes sur le direct costing que présentèrent aux Etats-Unis Williams, en 1922, et surtout Harris, en 1936, ne sont pas le fait d'économistes mais de praticiens. Les arguments qu'ils utilisèrent, meilleur contrôle des responsabilités dans l'entreprise (Williams), reporting plus logique (Harris), ne sont d'ailleurs pas d'inspiration marginaliste.

Il est néanmoins vraisemblable que les idées développées par des économistes comme Clark, Coase, Dean, qui s'intéressèrent spécifiquement au calcul du prix de revient dans l'entreprise, participèrent à rendre les esprits ouverts aux idées marginalistes et facilitèrent la prise en considération du direct costing à des fins de planning.

Nous avons vu que le direct costing constitue un système technique peu complexe. Il cristallise des idées qui étaient avant lui bien connues, son mérite premier est de permettre une présentation des comptes qui rend plus intuitif le raisonnement coût-volume profit.

C'est aux Etats-Unis que l'idée de cette présentation se répandit en premier, dès le début des années 1950. La France qui n'ignorait rien des raisonnements sous-jacents au direct costing (distinction des charges fixes et variables, point mort, marge contributive à la couverture des frais de structure), suivit les Etats-Unis peu après.

La technique y fut d'autant mieux acceptée qu'elle n'achoppait pas sur des problèmes de reporting rencontrés outre-Atlantique. Nous y voyons l'effet du Plan Comptable de 1947 qui disjoignit la comptabilité générale, à vocation financière et fiscale, de la comptabilité analytique d'exploitation.

Les années cinquante furent doublement propices au succès du direct costing dans notre pays. La situation économique s'y prêtait, tant sur le plan national avec un marché

¹ Rémy THORENS. *Le prix de revient et décompte d'exploitation. Méthode de calcul des prix de revient en harmonie avec l'économie d'entreprise*. Paris Neuchâtel : Delachaux et Niestlé, 1954, 222 p.

² Robert MAZARS. *Calcul et contrôle des prix de revient*. Paris : Delmas, 1971, "P3".

en forte croissance, qu'au niveau des entreprises (recours à des études de marché pour éclairer les prévisions, importance grandissante des frais fixes dans la structure des prix de revient). Seule l'existence de la législation sur les prix n'incitait pas au direct costing à l'intérieur des frontières. Mais l'ouverture européenne allait inciter à élargir les horizons. Enfin le calcul du prix de revient n'avait plus à souffrir de la prépondérance d'une vision exclusivement « historique », comptable ; les missions de productivité l'en avaient affranchi et la diffusion des standards, qui s'était réalisée dès le début des années 1950, facilita vraisemblablement celle du direct costing à la fin des années 1950.

Peut-on parler de simple diffusion du direct costing en France ? Le fait que cette technique ait son foyer d'origine aux Etats-Unis et qu'elle fut transposée ensuite en France militerait dans ce sens. Mais il ne faut pas omettre que la version française n'est pas marquée par le monisme comptable. Il faut expliquer le direct costing à la française non comme une simple diffusion de l'original américain mais y voir également une évolution (au sens où les sciences naturelles utilisent ce terme).

L'évolution extra-comptable du direct costing constitua-t-elle un progrès ? Nous n'avons pas à nous prononcer ici, simplement à constater la modification.

Un dernier point, nous avons adopté une présentation des faits selon un schéma logique, quasi déterministe, de l'histoire du direct costing en France. En empruntant à la théorie de Darwin le concept d'évolution pour le direct costing en France, nous devons nous rappeler la part de hasard qui guide l'évolution des espèces. Prudence qui ne peut qu'être renforcée dès que l'on étudie un passé sur lequel l'homme intervient, agit. Pour nous garder de l'inclination trop mécaniste du schéma causal auquel nous nous sommes essayé, il nous faut au moins la corriger. Sans renier notre tentative de rendre intelligible l'histoire du direct costing, nous citerons l'auteur de *L'explication en histoire* :

Les événements historiques possèdent une richesse et une complexité irréductibles, qui rendent au moins improbable l'énonciation de "lois" véritables, du fait de la quantité de paramètres en jeu dans chaque situation : cette complexité n'est pas due à la combinaison d'éléments appartenant à quelques catégories, mais à l'existence de très nombreuses variables d'espèces différentes, peu susceptibles d'être intégrées dans des relations fonctionnelles "deux à deux"¹.

Cela revient-il à concevoir une différence fondamentale entre histoire et sciences de la nature ? Boyer, fidèle disciple de Popper, répond non. Dans les deux cas, le savant échafaude des théories qui, pour être scientifiques, doivent être réfutables. Pourtant, ne peut-on objecter, avec Aron, que, la faculté pour l'homme d'intégrer la connaissance dans la conduite de ses actions, introduit une distinction rédhitoire avec le monde de la physique dans lequel « le mécanisme des électrons [n'est pas] modifié par la connaissance qu'en acquiert le physicien atomiste »² ?

¹ Alain BOYER. *L'explication en histoire*. Lille : PUL, 1992, p. 23.

² Raymond ARON. *Leçons sur l'histoire*. Paris : Ed. de Fallois, 1989, p. 321.

N'espérons pas de conclusion définitive sur pareil sujet. Faisons simplement nôtre la leçon du professeur Antoine Prost : alors que pour les sciences fondées sur la reproductibilité des expériences, « les mêmes causes réunies selon les mêmes protocoles expérimentaux, provoquent les mêmes effets. L'histoire, elle, ne voit que des effets, chaque fois différents, et elle tente de remonter aux sources. Elle est rétrodiction »¹. Telle fut notre démarche et si nous avons feint la prédiction, il ne s'agissait que d'un pastiche. Gardons-nous du jugement analytique en histoire.

¹ Antoine PROST. *Douze leçons sur l'histoire*. Paris : Seuil, 1996, p. 173.

DEUXIEME PARTIE

QUATRE ETUDES D'ENTREPRISES

S'il faut, en histoire, se montrer prudent à l'égard des jugements analytiques *a priori*, des règles générales, des lois, si « les causes et les effets peuvent se découvrir non par la raison, mais par l'expérience »¹, alors l'étude de cas devrait se révéler une voie plus sûre d'accès à la connaissance : des témoignages à recueillir, des archives à respecter ; bref un enracinement dans un vécu, avec des faits à observer capables de rassurer un esprit positiviste.

Rappelons-nous l'épigraphe, empruntée à Lucien Febvre, de notre introduction. Le fondateur des *Annales* jugea nécessaire d'en répéter l'idée sur un ton solennel : « Je demande aux historiens, quand ils vont au travail, de ne point s'y rendre à la Magendie : Magendie, ce maître de Claude Bernard, ce précurseur de la physiologie qui prenait tant de plaisir à flâner, les mains dans ses poches, à travers les faits rares et curieux — et comme le chiffonnier, disait-il, à travers les ordures. Je leur demande de s'y rendre à la Claude Bernard, une bonne hypothèse en tête. »²

C'est avec le souci de vérifier l'absence dans les entreprises d'un « prix de revient de management » avant 1950 — alors que la comptabilité industrielle y régnait —, puis de son apparition dans la seconde moitié du siècle, que nous allons poursuivre notre travail. Nous aurons soin de prêter attention à la façon dont le « prix de revient comptable » fut perçu par les gestionnaires et d'apprécier l'écho que rencontra la méthode prônée par la Cegos auprès des praticiens.

Nous avons limité notre recherche à quatre entreprises. Nous nous sommes expliqué de ce choix en introduction mais souhaitons partager avec le lecteur le critère qui fut, finalement, le nôtre pour arrêter ce nombre. La référence n'est pas mince puisqu'il s'agit rien moins que Popper et son allégorie du « marécage » :

La science ne repose pas sur une base rocheuse. La structure audacieuse de ses théories s'édifie en quelque sorte sur un marécage. Elle est comme une construction bâtie sur pilotis. Les pilotis sont enfoncés dans le marécage mais pas jusqu'à la rencontre de quelque base naturelle ou "donnée" et, lorsque nos cessons de les enfoncer davantage, ce n'est pas parce que nous avons atteint un terrain ferme. Nous nous arrêtons, tout simplement, parce que nous sommes convaincus qu'ils sont assez solides pour supporter l'édifice, du moins provisoirement.³

Ce voyage au travers des archives nous permettra également d'aborder de nouveaux aspects des calculs du prix de revient : nous verrons l'influence de la situation financière sur le changement de méthode chez Saint-Gobain ; Pechiney nous donnera l'occasion de montrer comment le prix de revient intervint dans les relations avec les pouvoirs publics ; Marius Berliet illustrera l'importance revêtu par le prix de revient dans la vie d'une affaire

¹ D. HUME. *Enquête sur l'entendement humain*. Paris : Garnier Flammarion, 1983, p. 87. Rappelons que pour Hume, la connaissance des relations entre la cause et l'effet ne relève, en aucun cas, de raisonnements *a priori* mais qu'elle naît entièrement de l'expérience. Ce qu'allait fortement nuancer Kant quelque trente ans plus tard.

² L. FEBVRE. *Combats pour l'histoire*. Paris : A. Colin, 1992, p. 42.

³ Karl POPPER. *Logique de la découverte scientifique*. Paris : Payot, 1990, p. 111.

et Louis Renault nous permettra de réfléchir sur la pertinence de considérer un facteur autre qu'économique — ici le mimétisme professionnel — pour voir se diffuser une méthode de calcul de coûts. Ce faisant, avons-nous été suffisamment fidèle à l'injonction de Lucien Febvre ?

Titre premier

Saint-Gobain et Pechiney

Tradition et innovation

Chapitre premier

Saint-Gobain

La marche vers les coûts standard et le direct costing

La France a mis plus d'un demi-siècle à rattraper les insuffisances de son industrie chimique parce que nos industriels, contrairement à l'Allemagne, avaient raté le virage des années 1880.

J. Lesourne

« Trente ans de malheur ». *Le Monde* du 9 novembre 1993

En 1921, Saint-Gobain accuse les effets de la récession mondiale, la production de glaces recule de 3 % par rapport à l'année précédente, les produits chimiques ont chuté, eux, de 20 % et le ratio bénéfice brut / fonds propres s'établit à 3 % alors qu'il dépassait les 14 % depuis 1880. Hormis cette année-là, les années 1920 sont caractérisées par une relative « facilité financière », nous dit l'historien Jean-Pierre Daviet, avec un taux brut de rentabilité qui atteint 12 %, en moyenne, entre 1919 et 1928. En revanche, il passe à 7,2 % de 1930 à 1938¹. En 1932, le Conseil d'Administration — fait exceptionnel dans l'histoire de la Compagnie — se voit conduit à ne servir aucun dividende à ses actionnaires².

La crise économique qui sévit à cette période au niveau international explique ces chiffres pour une large partie ; l'autre raison se trouve dans la politique de diversification que l'entreprise a menée, notamment avec l'engagement dans le domaine pétrolier à la fin des années 1920 (construction de la raffinerie de Berre).

Or, comme le relève une étude réalisée en 1930 par le Crédit Lyonnais, si « les bénéfices réservés ont servi dans le passé à couvrir une forte part du développement de

¹ Jean-Pierre DAVIET. *Un destin international*. Paris : Ed. des archives contemporaines, 1988, p. 644.

² *Ibid.*, p. 636.

l'affaire, dans les deux ou trois dernières années, la compagnie a paru se départir de cette règle et a demandé à ses actionnaires des sommes importantes qu'elle a investies en installations et en participations nouvelles. »¹

En 1933, de nouveaux actionnaires ont donc rejoint Saint-Gobain depuis peu, et ce, en acquittant de fortes primes d'émission, à la faveur d'augmentations de capital. Déçus, mécontents, ils se regroupent en syndicat, soutenus par la banque Lazard.

Lors de l'assemblée générale du 29 mai 1933, les critiques fusent, prennent des accents bien peu conformes à la tradition policée de la vénérable institution. Un témoin rapporte :

Le tumulte, favorisé par la bonne acoustique de la salle, a été assez constant, mais n'a empêché que quelques orateurs de parler. Il n'a été échangé de coups qu'entre actionnaires ; M. Decharme, notamment, mis en cause par un actionnaire qui le dénonçait comme ancien préfet révoqué, lui a administré devant le microphone du Président une gifle dont l'éclat a été fortement amplifié par les haut-parleurs répartis dans la salle.²

Cette fronde aboutit à deux changements dans la structure de commandement.

Le premier, en 1933, conduit à la création d'un comité de direction. Dans le but de rationaliser la gestion de l'entreprise, il est fait appel aux services d'un ingénieur-conseil, le polytechnicien Maurice Lacoïn, que la banque Lazard avait déjà fait accepter comme secrétaire général, en 1926, et pour un temps seulement, à l'entrepreneur André Citroën³. Ingénieur-conseil à la fonction mal définie, doté de moyens dérisoires, il semble bien que Maurice Lacoïn n'ait guère fait évoluer l'organisation et ses centres de pouvoir. La tentative de réforme du mode de calcul du prix de revient nous en fournira une illustration.

En 1936, le second changement sera singulièrement plus significatif ; il s'agit de la nomination d'un nouveau président du Conseil d'administration, Pierre Hély d'Oissel, qui se maintiendra à ce poste durant seize années. Hély d'Oissel, ingénieur des Mines de Paris, est issu d'une lignée d'administrateurs — son arrière-grand-père y siégeait déjà — il s'inscrit donc dans la tradition, mais il est également homme à la « volonté, affirmée et proclamée, d'« adapter » et de « rénover » la Compagnie »⁴. Administrateur de la société Commentry-Chatillon et Decazeville, il siègea au côté de Fayol auquel, nous dit Daviet, il vouait « une sorte de vénération ».

Nous verrons en quoi cela put avoir une influence sur une évolution vers un prix de revient de management, alors qu'une solide tradition de prix de revient comptable était ancrée dans l'entreprise. Ce dernier, en effet, y avait été introduit dès les années 1820 et, en 1872, un plan de comptes avait été adopté pour unifier les méthodes, alors que la

¹ Archives du Crédit Lyonnais. DEEF 49837-1, étude 3713 (7), avril 1930.

² Archives du Crédit Lyonnais. DEEF 49837-1 étude 37113 (9), septembre 1933.

³ On notera également que M. Lacoïn, avant d'entrer chez Saint-Gobain, avait été vice-président du CNOF.

⁴ Jean-Pierre DAVIET. *Un destin international*. Paris : Ed. des archives contemporaines, 1988, p. 654.

Compagnie était déjà présente dans deux activités : les glaces et les produits chimiques et qu'elle assurait sa production dans quinze établissements¹.

Les solutions retenues pour le calcul des amortissements, le découpage de l'entreprise en centres d'analyse, l'imputation des frais généraux, les prix de convention, etc., constituèrent un système d'informations qui restera incontesté jusque dans les années trente².

Nous évoquerons d'abord une période que nous avons baptisée « prise de conscience », qui débute en 1933 et se termine avec la défaite de 40, durant laquelle le système comptable en place est mis en cause, mais sans que cela ne débouche sur quelque application.

En 1941, une tentative de modification de la comptabilité industrielle va apparaître, nous avons appelé cette partie la « mission Héranger » du nom de l'ingénieur-conseil qui la conduisit durant l'Occupation et dont les effets se poursuivront jusqu'en 1946, avant qu'il n'y soit mis un terme et que l'on en revienne aux pratiques d'avant-guerre.

Vont suivre dix ans au cours desquelles les idées américaines de productivité, et les techniques comptables qui s'y rattachent, feront leur chemin dans les esprits ; nous avons choisi pour qualifier cette période la formule « entre la normalisation et la mise aux standards ».

Ce n'est qu'à partir de 1956 que le prix de revient de management s'introduira chez Saint-Gobain, parallèlement à la mise en place du contrôle budgétaire, le chantier s'achevant autour de 1964. Nous parlerons pour cette dernière phase des « réalisations de l'IOIC et du BAG », acronymes dont nous découvrirons l'explication, acronymes symbolisant l'ère de « modernité américaine », et faisant écho à la formule d'Olivier Todd, « manager : ce mot traverse l'Atlantique [dans les années 50] avec la siglomanie ».³

§1- Une prise de conscience

I- Le rapport de 1933

Maurice Lacoïn, l'ingénieur-conseil que la banque Lazard avait fait appeler, fut vraisemblablement à l'origine de ce rapport entièrement consacré à l'étude des prix de

¹ Jean-Pierre DAVIET. *Un destin international*. Paris : EAC, 1988, p.212-217.

² Voir sur ce sujet, Marc Nikitin. *Naissance et développement du contrôle de gestion chez Saint-Gobain 1820-1945*. D.E.A.: Poitiers, 1989. Egalement *La naissance de la comptabilité industrielle en France*. Th. : Paris, 1992, p. 168-242.

³ O. TODD. *Albert Camus. Une vie*. Paris : NRF, 1996, p. 609.

revient¹. Il se présente en trois volumes qui correspondent aux trois parties traitées : d'abord, l'énoncé des « principes généraux », suivi de « l'examen des prix de revient actuels », la dernière partie étant consacrée à la « détermination de la nouvelle forme de présentation des prix de vente ». Chaque partie respecte la même architecture : quelques considérations générales puis un développement très riche en détails. Nous n'évoquerons que les premières.

A- Les principes généraux

Il y a lieu de distinguer le côté pétition de celui des moyens. L'annonce d'une « comptabilité [qui] doit être non seulement un organe d'enregistrement mais aussi de contrôle et de prévision », laisserait à penser que la méthode des coûts standard sera proposée. Ce sentiment est renforcé lorsque sont abordés les objectifs auxquels doit satisfaire un prix de revient : tant au niveau du directeur d'usine qui doit y trouver le moyen de « contrôler la marche technique de ses différentes fabrications », qu'au niveau de la Direction Générale pour qu'elle « puisse connaître à chaque instant les possibilités de ses usines, leurs conditions réelles de travail, imposer les mesures nécessaires ».

On pense même que les méthodes qui seront préconisées pourraient inclure la notion de direct costing, en faisant apparaître la notion de marge contributive, « pour que le Service Commercial puisse déterminer le prix optimum de vente de chaque produit et étudier l'intérêt de développements éventuels. »

En lieu de coûts standard, on retrouve les idées d'un éminent représentant du prix de revient comptable, Gabriel Faure. La seule novation consiste à organiser une classification rationnelle des dépenses entre frais de fabrication, de vente et frais généraux; en usant du « critérium » suivant :

Si en cas d'arrêt de la fabrication la dépense envisagée cesse... classement à frais de fabrication.

Si elle ne cesse qu'en cas d'arrêt des ventes... classement à frais de vente. Sinon classement à frais généraux.²

Si l'on ignore qui fut l'auteur de ce rapport, un rapprochement est néanmoins significatif : au début des années 1920, la Compagnie embaucha un fort contingent de jeunes centraliens (sur la seule promotion de 1922 on n'en comptera pas moins de onze travaillant chez Saint-Gobain³) or l'enseignement de la comptabilité, à cette époque, y

¹ CSG HIST 4/289.

² Gabriel FAURE. *Comptabilité appliquée*. Paris : Masson, 1928, p. 146.

³ Jean-Pierre DAVIET. *Un destin international*. Paris : EAC, 1988, p. 676.

était assuré par... Gabriel Faure¹. Quel qu'ait pu être le degré d'implication de ce dernier dans la réalisation du rapport, son influence y est vérifiée.

B- « Examen des prix de revient actuels »

Le jugement se fait très critique, déclarant : « les différents éléments tels qu'ils apparaissent dans la forme actuelle de présentation, ne permettent de tirer aucune conclusion intéressante. [...] la confusion règne dans beaucoup d'application tant de main d'oeuvre que d'entretien et de fournitures ».

Ne devrions-nous pas nuancer le trait eu égard à ce que nous ne disposons pas de l'évaluation de ceux qui utilisaient ces informations ? Certes, mais la démonstration qui fait suite au commentaire précédent conforte l'impression d'une information qui, pour être précise (on parle de prix au m² ramené au centime), paraît insuffisamment détaillée (la distinction n'est pas faite selon l'épaisseur, pourtant variable importante du prix) comme on peut le vérifier dans l'état qui récapitule l'examen d'un dossier que nous reproduisons (figure 1). Nous retrouverons dans le rapport Héranger une critique analogue quant à un compromis insatisfaisant entre la précision d'une part et, d'autre part, la pertinence de l'information. Nous en ferons alors une analyse détaillée.

C- Une nouvelle forme de présentation

Elle épouse le raisonnement en coûts partiels sous-jacent au critérium de classement des charges qui dégage deux niveaux² :

1. Le prix de revient technique groupant, dans un certain nombre de chapitres correspondant aux principales phases de la fabrication, les dépenses qui s'y appliquent directement [et] constituent les frais variables avec l'importance de la production. »
2. « Les frais généraux de fabrication » qui vont comprendre notamment l'entretien, les frais de bureau, les amortissements, et constituer « les dépenses fixes de la fabrication ».

Nous n'avons pas trouvé trace de l'application de ces idées dans les présentations ultérieures de prix de revient. Nous ne pouvons donc conclure définitivement quant à une mise en œuvre chez Saint-Gobain de la méthode préconisée dans ce rapport de 1933, néanmoins, nous inclinerions à penser que ces recommandations restèrent lettre morte.

¹ HEC (1886), il fut en 1929 le Président au CNOF de la section comptabilité jusqu'à ce que Pierre Garnier lui succédât en 1932.

² Cette démarche en coûts partiels fera dire à Lauzel et Cibert, dans leur commentaire du Plan Comptable 1957, que la méthode du direct costing « était connue, sous d'autres noms, au moins depuis que Gabriel Faure, en 1917, avait recommandé de bien distinguer les charges variables et les charges fixes. » Ouvrage déjà cité, tome I, p. 143.

Figure 1 : Prix de revient comptable en 1933

	Fabrication de			Total des dépenses
	Glaces	Dalles	Calcin	
Main d'oeuvre.....	415.307,13	24.105,76	912,38	440.325,27
Matières vitrifiables	904.036,25	43.290,78	comptées à part	947.327,03
Combustibles.....	561.773,67	47.574,04	768,72	610.116,43
Jours de fusion....	544.111,60	23.350,79	286,27	567.748,66
Intérêt.....	853.594,80	20.942,17	421,81	874.958,78
Objets divers.....	7.059,28	330,30	5,57	7.395,15
Amortissement des dé- comptes.....	8.130,52	387,51	11,16	8.529,19
Force motrice.....	17.429,31	827,63	20,62	18.277,56
Chauffage et éclairage	12.154,05	574,82	20,81	12.749,68
Frais généraux.....	661.776,79	39.193,51	1.283,56	702.253,86
Total	3.785.343,38	206.177,39	3.731,90	3.995.252,67
Recettes à déduire..	6.203,49	323,21	-	6.526,70
	3.779.139,89	205.854,18	3.731,90	3.988.725,97
Redevance.....	453.231,50	-	-	453.231,50
Entretien de trans- formation.....	24.266,93	1.138,87	-	25.405,80
	4.256.638,32	206.993,05	3.731,90	4.467.363,27
Nombre de pots cou- lés.....	4.723	229	6	4.958
Production.....	219.337m ² ,5	173.044 F°	-	-
Prix unitaire.....	19,41 au m ²	119,62 F°		
		100 F°		

Jusqu'au milieu des années trente, le jugement de Daviet, pour les années 1920, nous semble pouvoir encore s'appliquer quand il écrit : « [les dirigeants de Saint-Gobain ne disposaient pas] de formules de relation entre volume d'activité, coûts et rentabilité, qui eussent permis de rapprocher les informations sur l'évolution des types de marché de la définition d'une politique de croissance ou de fusion »¹.

II- La réforme de la comptabilité en 1938

A- Les principes

Nous trouvons un indice pour confirmer la thèse que les remarques de 1933 ne furent pas suivies en consultant les états de prix de revient de 1937 (voir figure 2). Il est à noter, par ailleurs, qu'aucune circulaire n'est venue entre 1933 et 1938 apporter une modification à la définition des frais généraux qui eut spécifiée une distinction allant dans le sens de ce que le rapport de 1933 recommandait. Encore, le 31 décembre 1937, des « instructions pour l'établissement des rapports techniques et des prix de revient » relèvent que « l'utilité d'une comparaison entre les chiffres fournis par les différentes usines est évidente. Et déplore que cette comparaison soit actuellement très imparfaite parce qu'un même chiffre n'est pas interprété de façon identique par tous les établissements de la Compagnie. »

Comme nous l'avons dit, 1936 voit l'arrivée de P. Hély d'Oissel à la présidence du conseil d'administration, on peut penser que ce disciple de Fayol ait eu présent à l'esprit la fonction de la comptabilité telle que l'auteur de *l'Administration industrielle et générale* l'avait définie : « C'est l'organe de vision des entreprises. Elle doit permettre de savoir à tout instant où l'on est et où l'on va. Elle doit donner sur la situation économique de l'entreprise des renseignements exacts, clairs, précis. »² Et conseiller, un peu plus loin, toujours à propos de la comptabilité, de veiller « [à ce] que les documents arrivent rapidement, [et] qu'il n'existe aucun document ou statistique inutile. »³

C'est dans cet état d'esprit que Léon Caillet⁴ va s'attacher à la réorganisation de la comptabilité. Il juge, dans une note rédigée en 1938⁵, que la charte de 1872, à laquelle se sont ajoutées les modifications apportées par trois générations, a abouti à « un texte long et difficile à consulter ». Dans le même document il déclare, parlant au nom du service

¹ Jean-Pierre DAVIET. *Un destin international*. Paris : EAC, 1988, p. 657.

² Henri FAYOL. *Administration industrielle et générale*. Paris: Dunod, 1979; p. 4.

³ *Ibidem*, p. 134.

⁴ Il s'agit du fils de Louis-Jules, inspecteur des finances qui rentra en 1904 chez Saint-Gobain. Léon Caillet joignit la Compagnie en 1931 et l'on peut noter qu'il fut le premier diplômé d'HEC à y être embauché, ce qui peut rejoindre l'idée soutenue par Daviet que jusqu'aux années 1930 (voire les années 50) Saint-Gobain était empreinte d'une certaine « ignorance de ce que vaut réellement l'argent ».

⁵ Archives Saint-Gobain, CSG 4D 48

Figure 2 : Prix de revient comptable en 1937

A

Comparaison des prix de revient de temps des usines de { Shantercine
Herzogenrath
Glaceries Réunies } Cours de
Mois de Mars 1937

Fabrication	Shantercine			Observations	Herzogenrath			Observations	Glaceries Réunies		
	Métrage pris Magasin poli	Coûts de découpe	Coûts de façonnage		Métrage pris	Coûts de découpe	Coûts de façonnage		Métrage pris	Coûts de découpe	Coûts de façonnage
	14.376 m ²	- 1.181	- 290		13.376 m ²	- 660	- 96		10.834 m ²	- 184	
	Refus avant expédition		- 311			- 325					
	Métrage temps vendable	12.593 m ²			11.996 m ²				10.650 m ²		
	R = 87,60 %				R = 89,7 %				R = 96,5 %		
Comptes	F.F. coût matériel	F.F. coût main d'œuvre	F.F. coût matériel	Observations	R.M. coût matériel	R.M. coût main d'œuvre	F.F. coût matériel	Observations	F.B. coût matériel	F.B. coût main d'œuvre	F.F. coût matériel
Préparation des commandes					Préparation des commandes				Préparation des commandes		
Maitrise	0,30		0,32		0,008		0,05				
M. d'œuvre	2,41		2,52		0,182		1,57				
Charges sociales	0,48		0,51		0,022		0,19				
Fournitures diverses	0,12		0,13								
Raccommodeage	0,16		0,17								
Casos, découpes	2,52		2,64		0,243		2,10				
- Calcin récupéré	- 0,75		- 0,83		- 0,023		- 0,20				
Total			5,21				3,71				
Coûts de façonnage					Coûts de façonnage						
Maitrise	0,45		0,46		0,241		2,08		19,43		14,63
Main d'œuvre	6,31		6,73		1,357		11,71				
Charges sociales	1,70		1,74		0,160		1,38		0,74		0,56
Fournitures diverses	2,16		2,22		0,023		0,20				
Casos	0,85		0,86		0,036		0,31				
M-quantité (total)	2,68		0,47						0,85		0,64
Total			13,85				15,68				21,02
Coûts de transport					Coûts de transport						
M. d'œuvre fixe	2,25				0,504		4,36				
M. d'œuvre variable	0,87		3,27		0,148		1,28	6,29			3,99
Charges sociales	0,85				0,077		0,66				3,00
P.M. Chauffage	2,14				0,253		2,18				2,09
Charges	1,18				0,134		1,16				1,23
Entretien Appareils	1,64				0,065		0,56				0,75
Chauffage électrique	0,05		1,86		0,120		1,03	1,59			0,99
Fournitures diverses	0,06				0,005		0,04				0,26
Coût de matériel	0,06				0,007		0,64				0,20
Provision pour amortissement des jours					0,104		0,90				0,22
Maitrise	1,00				0,168		1,36				2,26
Nettoyage	0,04				0,001		0,01				
Eau	0,10										
Redevances					1,126		12,31				8,84
M. d'œuvre des commandes	0,84				0,299		2,58		11,74		1,27
Coûts de découpe	0,03				0,033		0,28		0,11		0,03
Coûts de retour	1,02				0,120		1,04				
Refus usinés	0,83		1,05		0,083		0,72	2,71			1,30
- Calcin récupéré	- 0,03				0,110		0,96				
Total			11,48				32,25				28,21
Coût de fabrication			31,12		5,984		51,64				49,23
Coût d'emballage			1,71	2,12	0,499		4,31	4,58			1,68
Coût d'expédition			0,41		0,031		0,27				1,27
Coût total			33,24		6,514		56,22				50,91
Coût de police magasin			29,51		4,332		38,25				38,34
Coût technique aujour			62,75		10,346		94,7				80,00
Coût généraux usinés			7,20		1,251		10,62				130,91
Matériel déposé			69,95		12,177		105,09				3,84
Coût de ventes			3,40		0,910		7,85				134,76
Coût généraux de usinés			12,34		2,450		21,14	28,99			101,47
			86,35		5,527		34,08				13,52
											10,18
											148,27
											111,65
											- 45,00
											- 33,89
											103,27
											77,76

comptabilité de la Compagnie, souhaiter « rétablir notre situation logique en devenant “l'instrument utile et nécessaire” des Directions. Nous voulons que la Comptabilité redevienne “la boussole de l'entreprise”. »¹. Le 12 mai 1938, le procès-verbal du conseil d'administration nous apprend que « le Conseil approuve les propositions qui lui sont soumises pour la réorganisation des comptabilités [et] l'organisation du Service des Etudes et du Contrôle »².

On peut effectivement s'interroger sur l'utilité que pouvaient avoir jusque-là des calculs comme ceux qui font apparaître pour chaque gamme de produits (glaces, verres, moulage, optique,...) un « coût sur wagon départ », sachant qu'une gamme recouvre des produits avec des caractéristiques différentes (notamment l'épaisseur pour le verre). Ils ne pouvaient servir ni à déterminer de façon pertinente un prix de vente, ni à juger de l'efficacité de l'usine ou de son responsable. D'autant que les frais généraux, s'ils étaient comptabilisés de façon exacte, pour équilibrer la partie double, n'étaient pas forcément imputés de la façon la plus adaptée aux circonstances comme le laisse à penser ce commentaire³ émanant de la direction technique des produits chimiques : « il n'est peut-être pas indispensable d'indiquer à la colonne 17 l'entretien de la lampisterie, celle-ci ayant vraisemblablement disparu depuis l'éclairage électrique »⁴.

Cette réforme est programmée pour se dérouler sur deux ans et c'est dans ce contexte qu'il faut replacer le « Plan d'organisation du service de gestion administrative des glaceries »⁵ qui est étudié en janvier 1939.

B- Un exemple de cette volonté de réforme : l'initiative de 39

Ce texte d'une quinzaine de pages, daté du 7 février 1939, essaie de définir le rôle et le positionnement d'un « Service de Gestion Administrative des Glaceries » dont « l'action [...] doit s'exercer plus spécialement sur les éléments nécessaires au Directeur Général et à ses Services pour *voir clair*. Les principaux éléments étant :

- le contrôle des prix de revient,
- la surveillance des Budgets et le contrôle des crédits,
- l'observation des programmes financiers dans les filiales,
- l'observation des résultats. »

¹ Daviet rapporte dans sa thèse ces propos sans faire expressément référence à cette note, il est vrai qu'il a pu s'entretenir directement avec M. Caillet en 1980 et 1981, ce qui nous fut impossible en 1993 du fait du décès de ce dernier dans l'intervalle.

² CSG 417/00021. On regrette que cette décision ne soit assortie d'aucunes précisions quant aux motifs, aux objectifs et aux moyens; c'est la constante des CA de cette époque qui sont chez Saint-Gobain laconiques, les comités de direction qui sont apparus en 1933 et qui se répartissent en trois thèmes (Affaires Générales, Glaceries, Produits chimiques) sont à peine plus argumentés.

³ cote 4D 48. Nous l'avons choisi parmi un florilège de circulaires qui depuis 1872 visent à comptabiliser les frais généraux en les imputant au mieux.

⁴ On songe aux mulets de Balaruc achetés sous l'Occupation et que Saint-Gobain continuait d'amortir en 1960.

⁵ Document non encore coté lors de sa consultation.

Ce service, dans l'esprit de l'auteur du rapport, devant être distinct du contrôle financier de l'Administration Centrale puisqu'il « doit, par essence, être exclu de toute participation à l'action des directions générales. » Le schéma que nous reproduisons, détaille ce que devait recouvrir le contrôle des prix de revient (figure 3).

Une volonté d'infuser de l'information aux services opérationnels, notamment sur le prix de revient est clairement affirmée dans ce rapport. Incontinent, une note du 13 février 1939, signée Hély d'Oissel, va lui faire pièce pour rappeler que, si le Président a le désir que « les Directeurs Généraux, reçoivent du Conseil des pouvoirs étendus relatifs à la fabrication et à la vente de leurs produits, ainsi que des pouvoirs administratifs qui leur sont indispensables pour la conduite de leurs établissements », il entend rappeler le primat du Secrétariat Général pour « les fonctions administratives, comptables et financières ». Un secrétariat général qui ne procède lui-même que de la volonté de la direction générale. On retrouve la philosophie déjà exprimée dans une note du 16 janvier 1939 qui précisait que « tous les travaux financiers d'ordre comptable, statistique ou narratif, doivent être faits en vue d'informer l'Administration Centrale et de lui en rendre compte ».¹

Une double logique donc entre celle émanant de la base pour disposer d'une information de meilleure qualité, et celle exprimée par le sommet, qui, sans s'opposer à l'aspiration des opérationnels, souhaitait conserver la haute main sur le système d'information. Ce dernier point étant à rapprocher du combat que menait alors le Président contre cette juxtaposition de baronnies qu'était alors devenue la Compagnie².

C- La « pause »

Au-delà de ce que ces propos nous laissent entrevoir sur l'enjeu de pouvoir et la place qu'y occupe le prix de revient, si nous les rapprochons de nos préoccupations sur la motivation chez Saint-Gobain pour introduire de nouvelles méthodes de calcul, que pouvons-nous apprendre ? L'information comptable circule selon un modèle hautement centralisé dont le souci premier est d'irriguer l'état-major. Quant aux opérationnels, dont le nombre a doublé depuis l'instauration de la charte de 1872 (Daviet estime l'effectif de Saint-Gobain à quelque 7 000 en 1872, ils sont déjà 15 000 en 1929, hors filiales), on

¹ On ignore qui fut l'auteur de cette note intitulée « Réflexions sur l'organisation de la Cie Saint-Gobain ». Il semble bien qu'Hély d'Oissel l'ait annotée, en approuvant l'idée que « toutes les voies explorées dans le domaine financier doivent avoir un débouché sur l'Administration Centrale ». Ce qui implique qu'ait été contradictoire avec la « règle constitutionnelle » de la Compagnie, pour l'auteur de cette note, l'organisation qui visait à accorder au contrôle financier l'autonomie, telle qu'elle ressort des schémas dont nous avons fourni l'illustration.

² C'est dans ce contexte que Marc Meuleau, thèse déjà citée, replace la démarche d'Hély d'Oissel de s'entourer de « cadres compétents qui ne soient pas prédisposés par esprit de corps à épouser les causes des féodalités en place » (p. 1027). Ce qui le conduisit à se tourner vers d'autres viviers que ceux de Polytechnique et Centrale et ouvrit aux HEC, à la suite de Léon Caillet, des opportunités chez Saint-Gobain.

CONTRÔLE DES PRIX DE REVIENT						
ORIGINE DES DOCUMENTS	NATURE DES DOCUMENTS	PÉRIODICITÉ	NATURE DE L'INTERVENTION DU SERVICE DU CONTRÔLE FINANCIER	NATURE DE L'INTERVENTION DE LA DIRECTION DES S ^M TECHNIQUES	RÉSULTATS DE L'INTERVENTION DES DEUX SERVICES	
					PÉRIODICITÉ NATURE DES RÉSULTATS	
I... ORGANISATION						
USINES	Prix de Revient Glaces	MEUSUELS	Etude et application des méthodes de prix de revient. Principes et règles à suivre	Données générales	suivant opportunité	Révisions, simplification des méthodes, Application de nouveaux principes.
	" " Verres Coulés					
	" " Verre à Vitre		Instructions		suivant opportunité	
	" " Moulages					
	" " Bouteilles, Flacons					
	" " Gobelaterie					
	" " Optique					
	Prix de Revient Spéciaux : Argenture Biseautage Glaces trempées Radiateurs, Dégrivium					
	Force motrice					
	Prix de Revient Fibres de Verre					
	Renseignements techniques complémentaires des Prix de Revient.					
II... CONTRÔLE SUR DOCUMENTS						
			A). Réception. Etablissement de l'état résumé mensuel (par usine) comparé aux mois précédents. Communication à la D.S.T. des remarques	Examen		
				Si le document fait apparaître une anomalie ou une variation importante		
				Etude et analyse en commun du prix de revient détaillé		
				Mesures techniques à prendre	suivant opportunité	Observat ^{ns} aux usines
			B). Vérification comptable des P.R.		suivant opportunité	Observat ^{ns} aux usines
III... STATISTIQUES						
			Transcription des renseignements relevés sur les Prix de Revient.		Mensuel	
			Cumuls et calculs des prix moyens. Convois des P.R. des usines étrangères.		Mensuel	
			Etablissement des cahiers comparatifs (Clichés, tirages, Reliure)		Trimestriel	Communication à : Directeur Général Directeur des Ventes Dir ^{rs} Bureaux Cent. (chefs de groupement) Dir ^{rs} des usines.
			Expédition des cahiers comparatifs.	Examen	Trimestriel	
				Rapports périodiques sur l'évolution des Prix de Revient :		
				a) au Directeur Général		
				b) au Comité et Conseil		
IV... CONTRÔLES EN USINES						
			Missions périodiques mixtes (1 agent technique et 1 agent administratif pour contrôles sur place).			
				Comptes Rendus	suivant opportunité	Observations aux usines

Figure 3 : Projet de contrôle des prix de revient en 1937

sent se profiler leur désir d'accéder aux données, mais il semble qu'en cette veille de Deuxième Guerre mondiale la solution pour concilier les deux niveaux ne soit pas encore trouvée et l'idée de mettre en place des standards pour accélérer la comptabilisation n'est pas évoquée. La mobilisation de personnel, les contraintes administratives liées à la mise en place des règles de limitation des bénéficiaires en temps de guerre, vont interrompre pour deux ans le projet.

§2- La mission Héranger

Le rapport de 1939 n'a pas débouché sur une application, mais il a renforcé la prise de conscience, initiée en 1933, de la nécessité de revoir l'organisation en y instillant une dose de décentralisation. C'est dans cet esprit que le conseil d'administration va accepter au printemps 1941 de donner suite à une proposition adressée à Hély d'Oissel par un ingénieur-conseil, Serge Héranger, pour permettre à la Compagnie d'améliorer son organisation. Cet ingénieur des Arts et Manufactures (comme tant de cadres supérieurs de Saint-Gobain) avait acquis une expérience d'organisation scientifique durant la Première Guerre, quand il avait eu la responsabilité de l'atelier de réparation du service automobile de l'armée. Il en avait tiré un livre, *Comment j'ai mis en pratique le système Taylor*¹. Après la guerre il avait exercé ses compétences à la direction des établissements Hotchkiss pour rejoindre dans les années trente le cabinet conseil que le taylorien Wallace Clark avait fondé pour l'Europe².

*I-Du diagnostic à la prescription*³

A- Les pré-rapports

Dans celui du 12 septembre 1941, Héranger pose son diagnostic sur l'organisation alors en vigueur chez Saint-Gobain. Comme on peut l'imaginer, elle lui semble bien peu satisfaisante puisque, tout en multipliant le nombre des collaborateurs, elle empêche la direction de se consacrer aux problèmes importants. En conséquence, il préconise d'agir en deux sens différents :

¹ Dans ce petit livre de vulgarisation, l'auteur présente le système Taylor et l'illustre à partir d'exemples vécus, mais il ne souffle mot de comptabilité. C'est alors qu'il était directeur des usines d'armement et de fabrication automobiles, Hotchkiss, en novembre 1927, qu'il exposa ses conceptions en matière de prix de revient dans le cadre de l'enquête menée par la Cegos. Elles furent reprises dans le fascicule PR 11 de la Cegos.

² Aimée MOUTET. « Ingénieurs et rationalisation ». *Culture technique*, n° 12, 1984, p.148.

³ Les documents dont nous nous sommes servis pour les paragraphes qui suivent sont cotés CSG 293/464 chez Saint-Gobain.

a) décentraliser l'action [de la Direction] et déléguer des parties de plus en plus importantes de ses responsabilités.

b) introduire en même temps des méthodes d'organisation qui lui permettent de contrôler facilement l'action de ses délégués et de mesurer les résultats qu'ils obtiennent.

Nous croyons que ces principes seraient appliqués avec avantage dans l'ensemble de la Compagnie et qu'il y a lieu d'effectuer un regroupement des Services et Activités, ce regroupement étant fait suivant les principes indiqués ci-dessous.

1) Constituer des groupes de Services bien définis et complets, ayant en eux-mêmes tous les éléments nécessaires pour remplir de leur propre initiative la tâche qui leur incombe.

A titre d'exemple, les usines devraient posséder :

Un planning d'usine, [...]

Un service de Prix de Revient complets, capable de lui permettre de voir en cours de mois si nécessaire, comment se comportent ses dépenses et immédiatement après la fin de chaque mois, et pour chaque phase de la fabrication, un Prix de Revient complet de : Matières Premières, Main d'oeuvre, Frais Généraux fixes et variables, etc.

Une méthode complète de Contrôle Budgétaire, établissant pour toute Usine une prévision de Frais Généraux à envisager pour l'exécution du programme tel qu'il découle de la Direction Générale et est mis en œuvre par le Planning de l'Usine.

2) Leur fixer dans tous les domaines, des prévisions résultant des décisions raisonnées de la Direction Générale, et montrant les buts à atteindre aux points de vue : Production, Prix de Revient, Frais généraux, etc. et leur laisser toute l'initiative voulue pour remplir les tâches qui leur sont fixées.

3) Introduire en même temps des méthodes de contrôle et des rapports périodiques automatiques de Direction qui présentent chaque mois les faits et chiffres résumés et attirent immédiatement l'attention sur tous les points qui s'écartent sensiblement des prévisions.

On voit à cette citation que la méthode de calcul des prix de revient est une pièce importante de son dispositif. Or, quand il considère la comptabilité industrielle en place, son constat est sévère : « les chiffres, écrit-il, vont en premier, pour ce qui concerne les Usines Directes, à l'Administration Centrale qui les compile et les renvoie tardivement aux Techniciens [...]. Elle est établie d'une façon strictement comptable, comptant au centime près tous les chiffres de dépenses [mais] n'est pas adaptée aux besoins de Techniciens responsables qui devraient les connaître avant que ce soit ».

Pour y remédier, il recommande que soit créée au sein d'un Bureau Central, une Section Prix de Revient chargée :

a) D'obtenir chaque mois, aussitôt que possible après la fin du mois les chiffres de Prix de Revient de fabrication complets (Matières, Main d'oeuvre et tous Frais Généraux Usines) des différentes usines.

b) D'étudier ces Prix de Revient et après étude approfondie de fixer des Prix de Revient types pour chaque Usine.

c) D'effectuer en collaboration avec les Directeurs d'Usines les causes de dépassement ou d'économies sur les Prix de Revient.

d) De fournir à l'Ingénieur-en-Chef et à la Direction Générale tous renseignements à ce sujet.

e) De compléter les Prix de Revient Usines par les Frais Généraux du Groupe et d'envoyer ces chiffres complets chaque mois à la Comptabilité Centrale.

Dans un deuxième document daté du 7 octobre 1941, il s'attache à recenser les différents états qui permettent aux directeurs généraux de gérer leur activité. Parmi eux figurent les feuilles de prix de revient. Suit une démonstration sur l'inadéquation des

informations produites¹ (à la fois trop nombreuses et insuffisamment précises). Il y reprend également la critique sur la lenteur dans l'élaboration des données ; ainsi note-t-il : « il s'écoule trois semaines à la fin du mois avant que le Prix de Revient puisse être commencé » et dénonce « cette conception comptable, qui exige une connaissance exacte de toutes les dépenses au centime près ». Il regrette que « les chiffres soient donnés en valeur absolue et ne donnent pas de comparaison avec des Prix de Revient considérés comme bons pour telle ou telle étape de la fabrication. Ceci a[yant] l'inconvénient de ne pas donner de renseignements précis quant aux résultats obtenus dans l'exploitation des ateliers ». Il déplore que le concept d'inaction ne soit pas pris en considération. Et conclut en recommandant de « scinder en 2 parties reliées mais différentes l'ensemble de la Comptabilité actuelle ».

Cela va le conduire à ébaucher dans son rapport du 31 décembre 1941 ce que devrait être la nouvelle comptabilité industrielle, dont le principe est de comptabiliser la matière première et la main-d'oeuvre comme par le passé ; mais pour les frais généraux, dont il détaille ce qu'ils doivent recouvrir (amortissements, entretien, assurance, taxes,...), il préconise de les imputer au moyen de coefficients pré-établis. On retrouve dans ces idées celles de taux horaire et de taux d'inaction dont Alexander Hamilton Church s'était fait le défenseur dès le début du siècle.

B- Le rapport et son accueil

Nous ne disposons, hélas, pas du rapport qui suivit et qui, vraisemblablement, devait expliquer par le détail la manière dont cette méthode devait être appliquée. Nombreuses sont les raisons, en cette période d'Occupation, qui permettent de comprendre que les archives sur ce dossier n'aient pas été toutes conservées. Parmi elles nous en citerons deux qui présentent l'avantage d'illustrer l'air du temps.

Il y a d'abord cette extraordinaire pièce qui vient s'intercaler dans la correspondance banale qu'échangèrent Hély d'Oissel et Héranger, entre 1941 et 1947. L'ingénieur-conseil — dans un moment d'affolement il date sa lettre du 12 octobre 1897 (il doit s'agir du 12 octobre 1943) — demande au baron un rendez-vous d'urgence pour lui parler de l'enquête menée par le Commissariat aux questions juives dont il fait l'objet et de l'incidence que cela peut avoir sur la suite de l'étude. Nous n'en saurons pas davantage, mais n'est-ce pas suffisant pour évoquer les conditions dans lesquelles la mission se déroulait ?

¹ Il consacre six pages (p. 60-65) à expliquer pourquoi une information sur le prix de revient d'une glace sans distinction d'épaisseur est inutilisable, puis à montrer les différentes opérations extra-comptables qui doivent être faites (un travail de bénédictin) pour retrouver la pertinence du prix de revient d'un produit donné.

Une autre perspective nous est fournie sur le déroulement de la mission dans une note de juin 1945 émanant du comité d'établissement des glacières pour la France. Bien que le problème comptable n'y soit qu'effleuré — le texte s'étendant plus longuement sur la réorganisation commerciale —, on sent poindre l'agacement à l'égard de la méthode Héranger qui, nous dit l'auteur de la note, aurait commencé à fonctionner le 1er juillet 1943 « dans une certaine confusion car la période des vacances était déjà ouverte » :

Il serait aisé à des employés disposant de tout le temps et de tous les moyens matériels dont Monsieur Héranger a été gratifié, de réfuter point par point la méthode qui, bien qu'ayant fait ses preuves en Amérique (dans d'autres corporations que la nôtre) s'avère, à l'usage, nuisible à la bonne marche des services commerciaux de notre Compagnie. Malheureusement, l'auteur de ce rapport, a un service à assurer et ce service quotidien lui prend ses heures de jour [...].

Monsieur le Président, à notre dernière réunion, vous nous avez dit que, dans la Maison, on avait tendance à être "hérangiste" ou "anti-hérangiste". Je dois à ma conception de la franchise, de vous faire savoir que, à la suite de l'enquête à laquelle je me suis livré, en vue de ce rapport, j'ai constaté qu'il n'y a, à la Compagnie de Saint-Gobain et à la direction commerciale en particulier, qu'un seul des deux clans signalés plus haut ; à savoir les "anti-hérangistes".¹

Ces lignes ne sont guère équivoques, qualifier l'accueil de frais serait une litote.

Si l'on essaie de dégager les principes de la méthode Héranger, en matière de prix de revient, ils tiennent en deux points :

Rapidité dans l'obtention des résultats par souci d'efficacité.

Prise en compte du niveau d'activité, pour responsabiliser.

Ce qui sur le plan de la technique comptable implique d'une part d'enregistrer les frais généraux non sur la base de charges réellement constatées, mais grâce à un taux horaire prévisionnel fixé en début d'année et d'autre part à ouvrir un compte « coût de l'inaction ». Si l'on reconnaît bien l'influence des idées de Church, nous n'atteignons pas encore la notion de standard puisque les matières premières et la main-d'oeuvre ne sont pas calculées à partir de prévisions, mais des sommes effectivement dépensées.

Après une courte période (environ deux ans), une commission chargée du « rattachement de la comptabilité industrielle à la comptabilité générale » va procéder à une « normalisation » de la tentative que l'on peut lire dans la note du 8 janvier 1946 adressée au Président et qui s'intitule « REFORME de la COMPTABILITE INDUSTRIELLE » avec en sous-titre « MOTIFS et IDEES DIRECTRICES de la NOUVELLE METHODE ». Nous nous proposons de rendre compte de façon détaillée de ce texte qui nous permet de comprendre ce que sera la nouvelle charte comptable qui va régir la Compagnie pendant les quelque quinze ans à venir, et témoigne des résistances à l'innovation qui expliquent, pour partie, le retour à une pratique de calcul du prix de revient inséré, incarcéré (?), dans des données « historiques » saisies par la partie double.

¹ Dossier Héranger, réunion du 28 juin 1945, « remarques sur l'application de la méthode Héranger ».

II- La Réforme de la comptabilité industrielle de 1946

Dans une note du 19 mai 1944 dont l'auteur, Toinet, polytechnicien de formation, est le directeur financier de la Compagnie, un éclairage est donné sur « les raisons qui ont entraîné Saint-Gobain au changement de la méthode de la comptabilité industrielle et les conséquences entraînées par ce changement sur la comptabilité générale ». Toinet, après un bref historique sur la naissance de la comptabilité industrielle qui aboutit à un prix de revient comptable que « les Ingénieurs se sont efforcés d'utiliser », explique que « celui-ci s'est peu à peu révélé d'un usage difficile » car long à établir et ne permettant pas de comparaisons du fait que les cadences de marche des installations sont différentes selon les périodes. En huit pages lumineuses sont exprimés les motifs qui justifient l'application à partir de juillet 1944 de la méthode Héranger.

La réforme émanant de la commission de rattachement de la comptabilité industrielle à la comptabilité générale, datée du 8 janvier 1946, va s'appuyer sur l'impossibilité de parvenir à des prévisions réalistes en cette période d'après-guerre, accentuée par la multiplication des tâches administratives, pour procéder à des « aménagements » sur la réforme Héranger et bâtir ainsi une nouvelle charte comptable qui va chasser la méthode des taux horaires standard, introduire certains des concepts développés en France en matière de calcul du prix de revient et repenser le « compte d'inaction ».

A- La disparition de la notion de taux horaire standard

Dans la méthode préconisée par Héranger, seules la matière première et la main-d'oeuvre étaient calculées sur la base des frais réels, les charges indirectes étaient incluses dans le prix de revient au moyen de taux machine horaire pré-établis. La réforme de 1946 annonce en première page qu'elle conduit à « supprimer le calcul et l'emploi de taux horaires pour l'établissement des prix de revient et à revenir à des prix de revient établis d'après les dépenses réelles. »

L'auteur du rapport prend soin d'attirer l'attention sur l'importance de la modification dans la manière dont le compte fonctionne en notant : « Jusqu'ici le compte a été débité des dépenses Réelles et crédité des dépenses appliquées qui étaient fonction de taux fixés au budget. Par suite du retour au prix de Revient Réel, c'est l'ensemble des dépenses réelles ou considérées comme telles qui seront reprises au crédit du compte. »¹

Un « taux d'abonnement » est cependant conservé pour imputer certaines charges accumulées dans le compte « services spéciaux » (frais de magasin, d'expédition,...),

¹ Dossier Héranger, chemise « Réforme de la comptabilité industrielle », p. 7.

« services généraux » (énergie, chauffage,...) et « travaux et Cour ». On peut illustrer l'articulation de ces différents comptes grâce à la figure 4.

Ces taux d'abonnement sont créés « de manière à permettre l'établissement rapide des prix de revient de fabrication et des prix de revient sur wagon départ », mais « toutes les fois où cet objectif n'entre pas en ligne de compte, on travaille en Dépenses Réelles. »¹ On serait tenté de voir dans ce principe une forme de « subsidiarité » dont l'interprétation est laissée à l'appréciation du comptable, nous serions tenté d'interpréter jusqu'aux majuscules de « Dépenses Réelles », donc passées, pour marquer la prééminence qui leur sont données par rapport aux dépenses prévisionnelles. Est-ce faire un procès d'intention ?

Il ne faut pas non plus confondre ce taux d'abonnement avec les taux conventionnels qui avaient été conçus en 1872 (notamment sur la base d'une moyenne observée lors de l'année passée) car « au départ, ces taux sont établis à partir du budget annuel d'exploitation de l'usine, mais ils sont révisables en cours d'exercice sans qu'il soit nécessaire de faire des corrections corrélatives au budget »². Certes la fin de la phrase ne relève pas de l'orthodoxie en matière de contrôle budgétaire, mais au moins une référence au budget est faite et c'est en cela que nous nous rapprochons des standards.

Les termes sont d'ailleurs utilisés de façon explicite quand il est indiqué que l'usine pourra « déterminer un prix de revient standard de chaque fabrication »³. Mais la notion reste vague, changeante, ainsi, trente pages plus loin, lorsque le rapport se veut davantage précis, on lit : « lorsqu'un atelier fabrique un grand nombre d'articles différents, il n'est pas question d'établir de prix de revient standard pour tous les articles »⁴.

B- L'apparition des sections

La liaison entre les comptes de la comptabilité générale, qui sont classés par nature, et ceux de la comptabilité industrielle, qui doivent faire apparaître les charges supportées dans chaque atelier, est obtenue en passant par un tableau « débit à exploitation » que nous reproduisons (figure 5).

Ce système permet une simplification dans les documents intermédiaires utilisés préalablement, mais ce qui nous intéresse dans cette présentation c'est sa ressemblance avec la méthode préconisée par Rimailho, vingt ans auparavant, connue sous l'appellation des sections homogènes.

¹ *Ibidem*, p. 10.

² *Ibidem*, p. 11.

³ *Ibidem*, p. 18.

⁴ *Ibidem*, p. 49.

Figure 4 : Imputation des dépenses en 1946

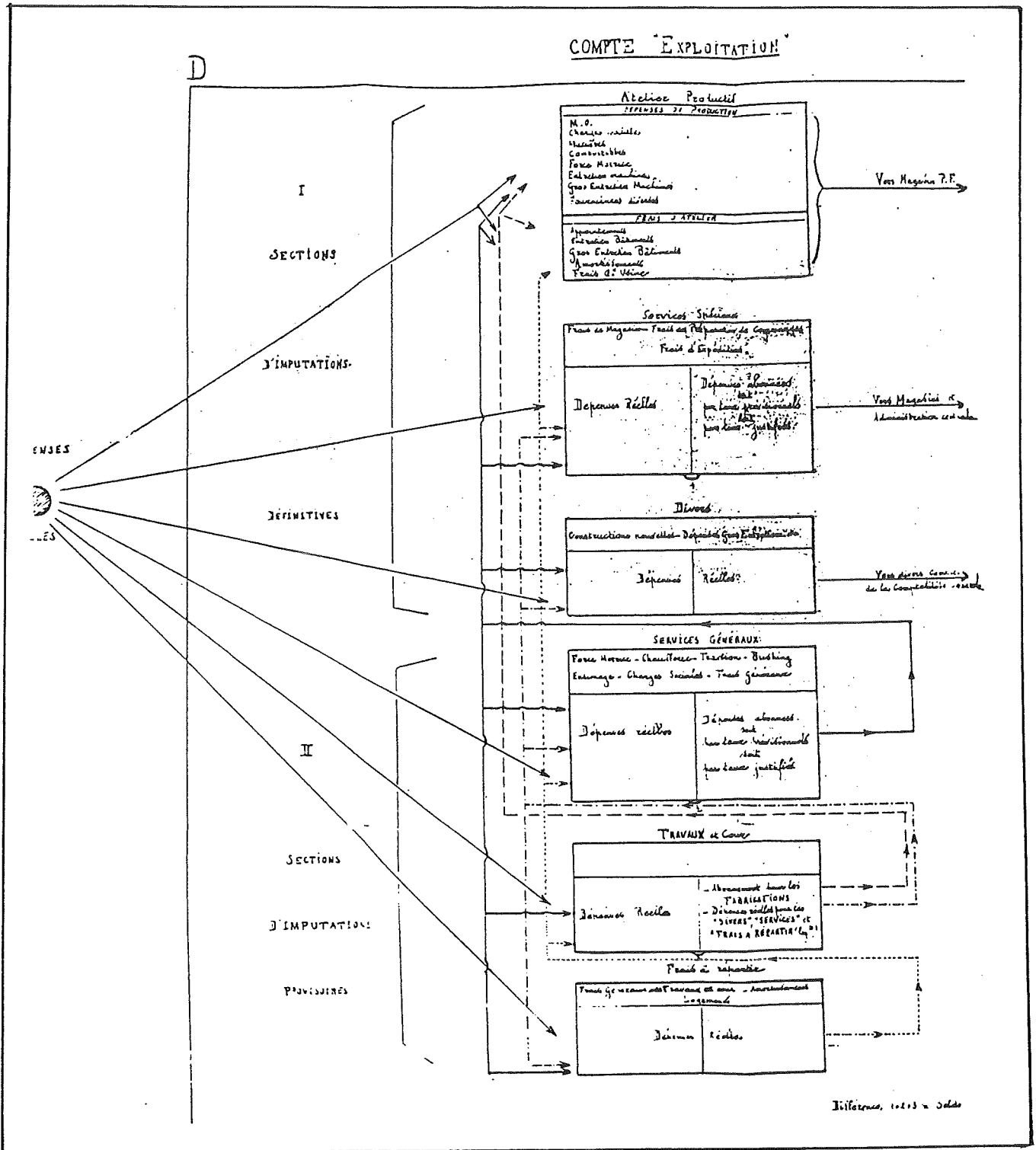


TABLEAU "DEBIT A EXPLOITATION"

SECTIONS PRELEVES DES DEPENSES	DEBITS AU COMPTÉ EXPLOITATION:						III/APPLICATION INTERNE DES DEPENSES				RENDRE:	TOTAL DES DEPENSES PAR ATELIER OU SERVICE	
	COMPTES DONNEURS DE DEPENSES PAR NATURE DE LA CTE GENERALE						SERVICES GENERAUX		TRAVAUX ET COUR	FRAIS A REPARTIR			TOTAL
	PERSONNEL	MAGASIN MATIERES LIERES				TOTAL	CHARGES SOCIALES	AUTRES GENERAUX v. détails/ état annexé					
	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(12)			(13)
I Section de Dépense d'appli- cation définitive	<u>ATELIERS PRODUCTIFS</u>						POURCENTAGE FORFAITAIRE	TAUX PREVISIONNELS NON JUSTIFIES	FINANCEMENT	SETTEUR COSTUMES			
	A1	Frais de Production											
	A2	Frais d'Atelier											
												
												
	<u>DIVERS</u>												
												
	<u>SERVICES SPECIAUX</u>												
												
	TOTAL I						A					[E]	[E(A+J)]
II Section de Dépenses à repré- senter	<u>SERVICES GENERAUX</u>												
												
	<u>TRAVAUX ET COUR</u>												[L]
												[T]
<u>FRAIS A REPARTIR</u>												[R]	
.....													
	TOTAL II						[B]					D	[F(B+D)]
TOTAL DES DEBITS A EXPLOITATION: A + B							[C]		[I]	R	[P]		

NOTA: On doit récépifier sur chaque tableau établi et d'après place les égalités dans les parties des comptes:

$$F - F' = B - J = (C - C') + (T - T')$$

Figure 5 : Tableau débit d'exploitation, 1946

On y retrouve le souci d'imputer les charges indirectes, une similitude dans le vocabulaire employé : « section » bien sûr, mais on parle également de « déversement » ; autant d'éléments qui nous semblent dépasser la coïncidence et marquent le signe d'une influence de la méthode Cegos¹.

Il faut pourtant relever d'importantes différences avec le travail de Rimailho. Pour citer les principales, nous retiendrons : l'absence du souci d'homogénéité pour la section, aucune trace de la notion de responsabilité associée à une section, ni de celle d'unité d'oeuvre qui la caractérise et permet de conduire la charge indirecte au produit. Il s'agit donc d'une adaptation très libre qui laisse de côté des aspects fondamentaux de la méthode Cegos.

C- Prise en compte de l'inaction, le « prix de revient technique »

Pour alléger le travail administratif, la réforme de 1946 va découpler les prix de revient comptables, qui sont « complets (c'est à dire ne tenant pas compte de l'inaction) », « des prix de revient dits “techniques” qui seront établis parallèlement aux prix de revient comptables et à partir de ceux-ci. Ces prix de revient seront d'imputation rationnelle, c'est à dire mettront en évidence les frais généraux réels fixes d'atelier imputables à l'inaction. »². Nous reproduisons ci-contre une feuille de fabrication permettant de visualiser les explications données (figure 6)³.

C'est ce document même qui accompagne le courrier, daté du 27 décembre 1946, que l'ingénieur en chef du Groupement I (verre plat) adresse à l'Administration Centrale pour dénoncer l'inutilité de ces informations dans le contexte de l'après-guerre, qui n'est pas marqué par l'inaction mais au contraire par une sur-activité, et de plaider pour sa suppression tout en souhaitant « connaître l'opinion de la Direction Générale à ce sujet d'autant plus que le prix de revient technique est actuellement le dernier vestige de la comptabilité industrielle présentée par M. Héranger. »

Il sera entendu. A ce stade il nous semble souhaitable de dresser un bilan quant à la contribution de la mission Héranger sur l'introduction de nouvelles méthodes en matière de calcul de prix de revient.

¹ On perçoit également un goût irrépressible pour la formalisation mathématique. Ainsi le fonctionnement du tableau débit à exploitation est expliqué par une série d'équations du type :
« $B - J = F - F' = (C + T + R) - (C' + T' + R) = (C - C') + (T - T')$ »
(les signes correspondant à ceux utilisés dans le tableau).

Explication qui paraît relever davantage de l'exercice intellectuel (auquel Dumarchey avait sacrifié dans un long article « Théorie scientifique du prix de revient » en 1933) que du mode d'emploi opératoire.

² *Ibidem*, p. 2.

³ CSG HIST 6/6

Figure 6 : Le prix de revient technique, réforme de 1946

	Quantités	Prix unitaire	Sommaires	Px Rt. à la tonne			
Dépenses de production					PRODUCTION BOBINE	39 T. 20	
Main-d'œuvre	3.452 h.	13.40	45.100	1.315	PRODUCTION NORMALE	90 T.	
Charges Sociales (87 %)			39.500	1.335			
			84.600	2.650			
Composition	42 T. 550	2.524.70	107.300	3.620	Heures de marche rielles	768 h.	
Calcin	3 T.	3.733.—	11.200	380	Heures de marche normales	2.000 h.	
Déchets	0 T. 700	3.371.40	2.500	80	Coefficient d'utilisation	38.4	
			121.000	4.080			
Combustibles	87.000 m3	1.—	87.000	2.940	Production horaire réalisée	35 kg	
Force motrice	3.800 kw	2.—	7.600	250	Production horaire normale	45 kg	
Entretien	29 T. 600	2.000.—	59.200	2.000			
Fournitures diverses	29-V. 600	150.—	4.400	150			
Total Dépenses de Production (A)			363.800	12.290	PRIX DE REVIENT TECHNIQUE		
Récupérations à déduire					Heures de marche	A La tonne	Heures d'Inaction
Zorenage	0 T. 900	2.355.30	3.200	110	768 h.		1.432 h.
Calcin et rebuts	1 T. 800	2.321.40	6.300	220			
Total à déduire (B)			9.700	330			
Total A - B			354.100	11.960	354.100	11.960	
Frais d'atelier					28.500	620	29.400
Appointements			47.700	1.615	4.200	140	6.700
Entretien du bâtiment			10.800	365			
Total Frais d'atelier (C)			58.500	1.980	21.400	760	36.100
Total A - B + C			412.600	13.940	376.500	12.720	34.100
Amortissements et Frais Généraux							
Amortissements de la fabrication			33.200	785	8.900	500	14.300
Quote-part Amortissements des Services Généraux (8%)			6.400	215	2.500	80	3.900
Quote-part des Frais Généraux d'Exploitation (8 %)			80.000	2.700	30.700	1.040	49.300
Total Amortissements et Frais Généraux (D)			109.600	3.700	42.100	1.420	67.600
PRIX DE REVIENT TECHNIQUE					412.600	14.140	
INACTION							67.600
PRIX DE REVIENT TOTAL (A - B + C + D)			522.200	17.640			
					PRIX DE REVIENT TOTAL -		
					TECHNIQUE + INACTION		

Un commentaire brutal conclurait, au vu des pratiques retenues par Saint-Gobain, que son étude n'a débouché sur rien : pas de taux horaire standard, pas de compte d'inaction, deux piliers d'une méthode qui voulait s'écarter d'une vision comptable du prix de revient calculé selon la technique de la partie double à partir de données historiques pour tirer de la comptabilité des informations pertinentes pour des comparaisons entre usine et dans le temps, et ce dans un délai bref. Qu'on nous pardonne une expression sans doute osée, en tout cas disproportionnée, mais pour qualifier la réforme comptable de 1946 le terme qui nous vient à l'esprit est celui de « normalisation », au sens où il s'emploie en politique.

L'expérience ne fut cependant pas stérile. Nous y voyons au moins deux points positifs. D'une part, cette étude a débouché sur une mise en pratique qui, bien qu'infructueuse, a permis à la Compagnie d'apprendre ; nul doute que cela fut mis à profit dans les périodes suivantes. D'autre part, elle a fourni une opportunité, pour évoquer la notion de standard, pour avancer dans un découpage de l'entreprise en centres de frais. Des efforts dont l'utilité se révélera dix ans plus tard, quand débutera la mise en place d'une comptabilité en coûts standard.

§3- Entre la « normalisation » et la mise aux standards

I- Les voyages en Amérique

Saint-Gobain va envoyer, successivement, aux Etats-Unis deux de ses principaux responsables administratifs et financiers, MM. Caillet et Francin¹, respectivement en 1946 et 1951.

A- Le voyage de Léon Caillet en 1946

Il s'inscrit dans le cadre d'une inspection des filiales de Saint-Gobain aux Etats-Unis dont Caillet va profiter pour s'informer du fonctionnement des services comptables d'autres sociétés et des nouveaux matériels de mécanographie disponibles, un dossier qui avait été déjà étudié en 1938 mais qui était alors resté sans suite (il le restera pendant encore près de dix ans).

Caillet est frappé de la rapidité dans l'exécution, la production, des documents comptables et statistiques qu'il attribue dans son rapport « au fait que :

¹ Dans les années 1950, Caillet est le directeur du service « Contrôle et Etudes » sous l'autorité de M. Francin qui est le directeur général du service financier; CSG HIST 7/1.

1. l'enregistrement de toutes les opérations est quotidien,
2. le personnel administratif et comptable est excellent,
3. le matériel mécanographique est abondant.

En fait, dit-il, aux USA où la technique triomphe partout, on obtient de bons résultats dans ce domaine parce qu'on traite la branche administrative comme toutes les autres branches de l'activité. »

Si Caillet constate que « les prix de revient sont établis par les techniciens pour chaque exercice d'après le budget (établi très souvent d'après les chiffres réels comptables de l'année précédente) », c'est pour ajouter aussitôt que « dans ce pays à monnaie stable cette méthode donne d'excellents résultats, les chiffres du budget demeurant très voisins des chiffres réels qui sont calculés par la comptabilité ».

Quand il présente, succinctement, le mécanisme des prix standard (sans faire référence à l'analyse des écarts), c'est pour rappeler que cette méthode était préconisée dès 1872 (grande circulaire du 27 juillet, chapitre des « Considérations Générales », question des prix de convention), mais que « ce système a été abandonné comme on le sait lors des crises de l'entre-deux guerres [car] les fluctuations importantes des prix rendaient impossible le maintien d'un système qui fonctionna néanmoins plus de cinquante ans à la satisfaction générale. »

Et il conclut par ces phrases prophétiques : « l'apport américain sur les méthodes de comptabilité est pratiquement nul, [...] il n'y a que peu de choses à retirer des théories comptables aux USA puisqu'elles n'apportent pratiquement aucun élément nouveau ».

Autant dire qu'il n'a pas perçu les bénéfices que l'on pouvait tirer de la méthode des standards, ce qui n'est pas pour surprendre eu égard à l'expérience que la Compagnie vient de vivre dans cette voie. Est-ce à dire que la question n'eût pas intéressée les opérationnels ? Une circulaire de la direction générale des glacières en 1947 laisse à croire le contraire et regrette que « certains points particuliers rendent difficile une comparaison entre usines. »

B- Le voyage de M. Francin en 1951

A la différence de celui de M. Caillet qui, lors de son séjour de 1946, s'intéressa seulement de façon incidente aux méthodes américaines de calcul de coût, le voyage de M. Francin est spécifiquement orienté sur ce thème et s'effectue dans le cadre d'une mission de l'OECE réunissant plus de trente participants venus de divers pays d'Europe qui fait suite à un autre déplacement de ce genre, le premier, celui que des Britanniques (relation privilégiée oblige) avaient entrepris six mois auparavant.

Le groupe n'est pas seulement composé de plusieurs nationalités européennes (hors la Grande-Bretagne), il regroupe différents profils : industriels, universitaires, ingénieurs-conseils. Parmi ces derniers on relève le nom de Claude Charmont, personnalité éminente

de la Cegos et Norbert Bosseler de l'Institut d'Organisation Industrielle et Commerciale (IOIC, cabinet basé à Bruxelles) qui fut un collègue de Serge Héranger au temps où ce dernier était le collaborateur de Clark¹. Nous aurons à en reparler.

Le périple se déroula sur trois mois, il ne comporta pas moins de soixante-neuf visites d'entreprises — parmi les plus importantes des Etats-Unis (Ford, I.B.M.,...) — et fut complété par des conférences, à la New-York University, délivrées par les meilleurs spécialistes de la comptabilité des coûts.

Le compte-rendu dont nous disposons se décline en deux ensembles : une partie en anglais, il doit s'agir du mémoire commun, le reste étant en français. On traduit du premier volet que « la mission n'a pas trouvé de techniques ou théories comptables qui aient été inconnues des différents membres. La différence résidant quant à la pratique de méthodes modernes pour évaluer les coûts (*cost ascertainment*) et les contrôler sur la base de standards ». On retrouve le même sentiment que Caillet avait exprimé cinq ans plus tôt, qui s'accompagne d'un égal étonnement sur la rapidité qu'ont les services comptables à fournir leurs états.

Dans sa note datée du 23 août 1951, Francin va cependant dépasser ce sentiment et mesurer la rupture constituée par la comptabilité standard, aussi nous paraît-il nécessaire de le citer pleinement:

En Europe, la comptabilité est considérée comme ayant principalement un rôle juridique et financier. Il s'agit de pouvoir justifier les opérations commerciales d'une entreprise, de déterminer ses résultats et sa situation financière. Ce principe est généralement étendu à la comptabilité industrielle.

Aux Etats-Unis, la comptabilité et notamment la comptabilité industrielle sont considérées comme étant principalement des instruments de gestion. Dans ce but, deux techniques apparaissent comme particulièrement développées :

- l'utilisation des standards en matière de comptabilité industrielle,
- la pratique du contrôle budgétaire.

La comptabilité standard :

La comptabilité standard, dans son principe, consiste à déterminer à l'avance, par une étude approfondie, compte tenu des circonstances économiques, quel doit être le prix de revient du produit.

Ce prix de revient prédéterminé sert à l'enregistrement des opérations comptables. Toutefois, les dépenses réelles de fabrication sont enregistrées et comparées aux dépenses prédéterminées par le standard.

Il en résulte des "variances dont l'analyse permet d'apprécier la gestion des ateliers puisqu'elles permettent de se rendre compte de ce que sont les dépenses par rapport à ce qu'elles auraient dû être."

Ces remarques viennent juste après que Francin ait pris connaissance d'une traduction, datée du 20 août 1951 — soit trois jours avant de rédiger sa note — qui est un résumé de la brochure de la *National Association of Cost Accountants* (NACA) intitulée « Comment on utilise les prix de revient standard ». Il en ressort que Francin a bien

¹ Cote SGV HIST 20/4. Enquête de l'Institut de Contrôle de Gestion, 1964, p. 9. Et nous retrouvons Bosseler dont Vlaeminck faisait l'éloge, en 1956, dans son histoire de la comptabilité, voir notre introduction, p. 12

retenu la leçon qui lui était dispensée. Il va rester à l'appliquer, ce qui, nous le verrons, prendra encore quelques années.

II- En attendant des règles dûment codifiées

Il va, en effet, se dérouler cinq à six années avant que les prix de revient ne se calculent chez Saint-Gobain selon les méthodes décrites par la NACA. Dans cet intervalle, ce sont des présentations qui restent soit fidèles à celles que l'on pouvait trouver avant la guerre, soit essaient d'introduire les notions de variation de prix en fonction du volume, de prix standard, mais sans revêtir de caractère systématique ni dans la fréquence ni dans la forme.

A- « Essai sur les variation du prix de revient de la glace doucie- twin en fonction du métrage produit »

Tel est le titre d'une étude qui a vraisemblablement été réalisée en 1952, puisqu'elle porte sur le comportement des charges d'une usine de la Compagnie (la Glacerie de Chanteraine) durant l'année 1951¹.

Les frais y sont classés selon trois catégories : frais fixes (amortissements, frais généraux,...), frais proportionnels à la production (matières premières,...) et frais variables, cette dernière variété apparaissant comme un mélange intermédiaire entre les frais fixes et les frais proportionnels, qui obéit à la fonction suivante :

$$V = A / 2 (1 + P / 250.000)$$

avec P = production mensuelle en m²

V = valeur des frais variables

A = valeur des frais variables pour P = 250.000 m²

Le tableau suivant permet d'identifier ce que chaque type de frais recouvrait en fonction de la nature des dépenses

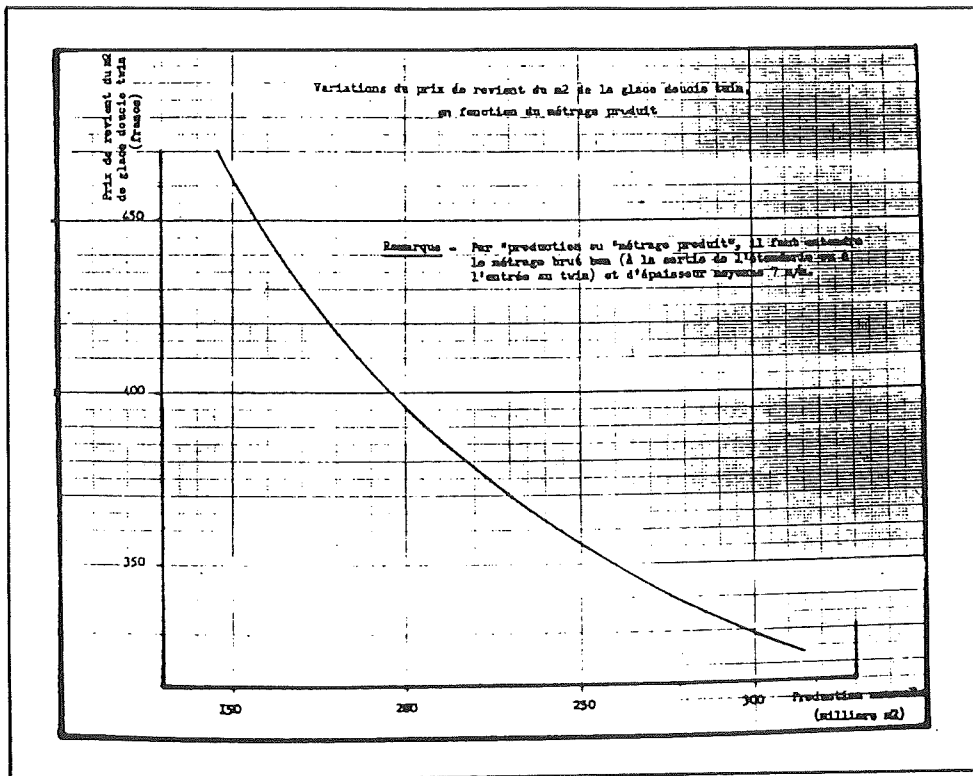
¹ CSG HIST 6/40.

Nature des dépenses	Frais fixes	Frais proportionnels.	Frais variables
M.O. directe	9,3	-	-
Matières douçissage	-	24,8	-
Eau, vapeur, fourn. diverses	-	-	1,7
Force motrice	-	16,7	-
Coupes et casses	-	3,1	-
Entretien courant	-	-	3,3
Gros entretien	-	-	10,6
Amortissements	14,9	-	-
Frais généraux	7,4	-	-
Divers	3,2	5,0 ⁽¹⁾	-
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Total	34,8	49,6	15,6

Après quoi, l'étude en question met en évidence pour plusieurs paliers de production les frais afférents à chaque catégorie :

(2) Production Mensuelle	Frais fixes	Frais proportionnels	Frais variables	Coût total	
				en francs (Juin 1951)	Base 100 p.P = 250.000
200.000 m2	44	50	17	111	111
225.000 "	39	50	16	105	105
250.000 "	<u>35</u>	<u>50</u>	<u>15</u>	<u>100</u>	<u>100</u>
275.000 "	32	50	14	96	96
300.000 "	29	50	14	93	93

Puis ces résultats sont traduits graphiquement, par extrapolation, ce qui donne la courbe ci-après :



Il ne s'agit pas ici de juger de la pertinence des données, mais simplement de noter que les définitions adoptées en matière de frais variables et frais fixes restent distinctes de celles qui prévalent alors pour le direct costing et qui seront adoptées par la Compagnie quelques années plus tard.

B- Comparaison des prix de revient et analyse d'écart

Nous reproduisons ci-contre un tableau¹ (figure 7) qui vise à établir une comparaison des prix de revient entre différents pays et à en analyser les écarts ; il y apparaît qu'en 1957 Saint-Gobain utilise la notion de prix de revient pour homogénéiser des situations a priori dissemblables.

Mais elle le fait à partir d'un standard interne qui est la performance constatée dans une usine sur une période déjà passée. On raisonne en étalonnant à 100 % Chanteraine à Chanteraine norme *sui generis*, on ne trouve pas la notion d'un standard pré-établi, tel que Francin l'évoquait, extérieur aux conditions subies.

L'entreprise dispose d'un « mètre-étalon » à mesurer les performances passées, elle n'a pas encore construit son prix de revient standard. Ce n'est qu'à compter de 1957, que vont être introduits les outils qui nous paraissent maintenant classiques.

¹ CSG HIST 6/40.

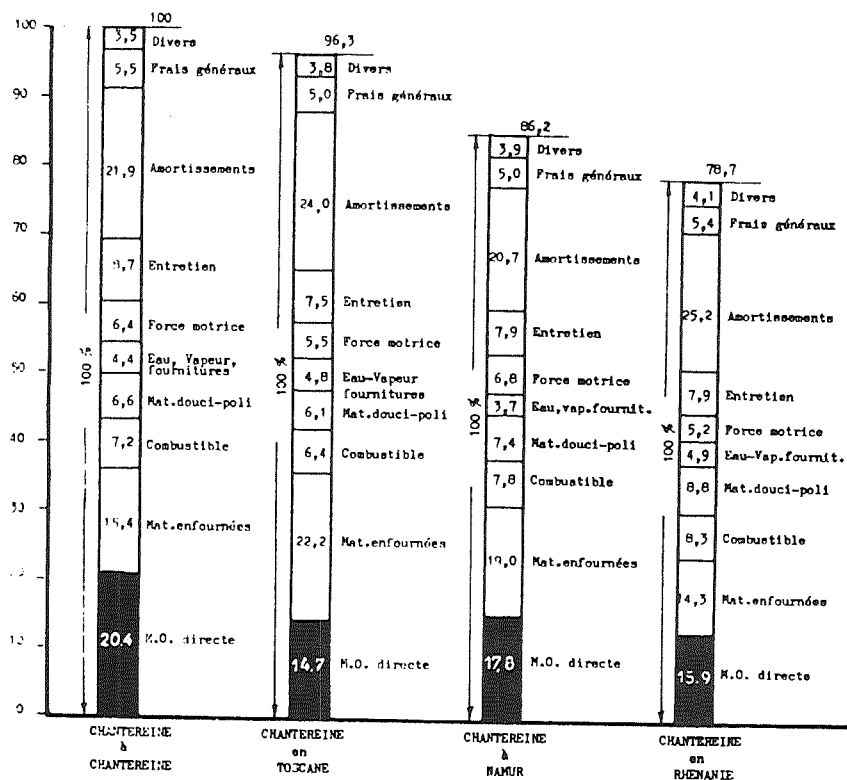
COMPARAISON DES PRIX DE REVIENT FRANÇAIS, BELGES, ITALIENS ET ALLEMANDS.

DIRECTION GENERALE DES GLACERIES
- ETUDES GENERALES -
N° 83 ter du 27 Mai 1957

EN FONCTION DES CONDITIONS ECONOMIQUES NATIONALES

I - COÛT WAGON DEPART DU m³ DE GLACE TWIN POLIE. (coût français = 100).

COUT W.D. DE L'USINE DE CHANTEREINE, COMPARE AU COUT W.D. QU'OBTIENDRAIT CETTE MEME
USINE, SI ELLE EXERCAIT SON ACTIVITE EN TOSCANE A NAMUR OU EN RHENANIE



Comme le titre l'indique, ce graphique donne le coût de fabrication de Chantereine comparé à lui-même, suivant qu'il est établi dans les systèmes de prix français, italiens, belges et allemands, ces derniers étant exprimés après coup en francs français, au taux officiel du change.

Il donne donc, en vraie valeur, l'écart des prix de revient, au taux du change, dans les quatre pays, pour le produit étudié ici, la glace twin polie.

1° - Ecart des coûts élémentaires, les coûts de Chantereine étant pris comme base 100 -

Éléments du prix de revient	Chantereine	Toscane	Namur	Rhénanie
M.O. (fabr., entret., et frais généraux)	100	70	75	62
Mat. enfournées	100	139	105	73
Energie	100	83	91	78
Mat.douci-poli	100	88	95	104
Fournitures	100	106	84	92
Amortissements	100	106	84	92

2° - Ecart des coûts élémentaires rapportés au coût W.D. de Chantereine pris comme base 100 -

Éléments du prix de revient	Chantereine	Toscane	Namur	Rhénanie
M.O. (fabr., entret., et frais généraux)	28,9	- 8,7	- 7,2	- 11,1
Mat. enfournées	15,4	+ 6,0	+ 0,8	- 4,1
Energie	13,6	- 2,3	- 1,2	- 3,0
Mat. douci-poli	6,6	- 0,7	- 0,3	+ 0,3
Fournitures	13,6	+ 0,8	- 2,2	- 1,3
Amortissements	21,9	+ 1,2	- 3,7	- 2,1
Coût Wagon-départ	100,0	- 3,7	- 13,8	- 21,3

Les écarts inscrits dans les deux tableaux mesurent la disparité des conditions économiques.

Dans la comparaison des prix français et allemands, on notera surtout :
- la cherté de la M.O. française,
- le coût plus élevé des matières premières et de l'énergie (force motrice et combustible en France).

Dans la comparaison des prix français avec les prix italiens d'une part, avec les prix belges d'autre part, on notera :
- la cherté relative de la main d'œuvre française (mais écart moins prononcé, ici, qu'avec l'Allemagne),
- le coût plus élevé de l'énergie (force motrice et combustible) en France,

- le coût moins élevé, en France, des matières enfournées ; ce dernier point s'explique, pour l'Italie, par le fait que ce pays importe son sable de fusion de la Belgique ou de la France, et, pour la Belgique par la cherté du carbonate dans ce dernier pays.

Quant aux fournitures et amortissements, la comparaison a été faite sur la base des prix de gros, plus élevés en France qu'en Allemagne et surtout en Belgique, légèrement plus bas en France qu'en Italie.

Figure 7 : Comparaison des prix de revient d'usines, 1957

§4- Les réalisations de l'IOIC et du BAG

Au cours de son déplacement aux Etats-Unis Francin avait voyagé avec le directeur du cabinet conseil de l'IOIC et nous avons eu l'occasion d'évoquer la connexion qu'il existait entre ce cabinet, dans la personne de son directeur Bosseler, et Héranger. Ainsi comprenons-nous mieux le choix fait par Saint-Gobain de confier à ce cabinet l'étude de la mise en place d'une comptabilité en coûts standard (en fait la mission couvre la gestion budgétaire, les coûts standard n'en représentent qu'un chapitre).

Cependant, entre 1951 (quand Francin participe à une mission productivité) et 1956 (l'année où l'IOIC commence son travail qui allait s'étendre jusqu'en 1964), Saint-Gobain n'est pas restée inactive ; plusieurs signes témoignent de la volonté pour la compagnie de s'informer.

Ainsi dans un rapport « Tailly¹ » est-il question d'une journée de formation qui s'est tenue le 11/2/1955, au cours de laquelle les lacunes du prix de revient réel sont évoquées et la méthode des coûts standard avec analyse d'écart est expliquée. Pendant cette période un dossier a été constitué dans lequel se trouvent résumés des manuels visant à présenter les méthodes des sections homogènes, du direct costing et des coûts standard².

Ce sont ces méthodes que l'IOIC va préconiser au cours des missions qu'il va effectuer dans les différentes usines de la Compagnie et qu'il va installer avec le concours du Bureau d'Analyse et de Gestion (BAG) qui est le service mis en place chez Saint-Gobain pour travailler conjointement avec l'IOIC³, puis prendre le relais opérationnel. Nous allons d'abord nous intéresser au discours tenu par l'IOIC, nous étudierons ensuite les pratiques qui furent retenues.

¹ CSG HIST 7/1.

² CSG HIST 5/1. Il s'agit notamment du livre de A. Rapin et J. Poly sur la Comptabilité analytique à prix réels : *Comptabilité analytique d'exploitation*. Et de l'ouvrage d'A. Bourquin : *Traité de comptabilité industrielle*. Tous deux parus chez Dunod.

³ Dans les années 57/58, l'IOIC travaille avec le service Contrôle et Etudes, c'est à partir de 1960 qu'apparaît le BAG dans les documents consultés.

I- Les méthodes préconisées par l'IOIC

En matière de prix de revient, la méthode IOIC se décline en trois points¹ :

A- Les sections homogènes

Chaque usine donne lieu à un découpage en « centres de frais » dont il nous paraît intéressant de donner les principes retenus par l'IOIC, à savoir :

La condition d'homogénéité.

Il faut que la cellule retenue représente une entité physique bien définie, localisée dans l'espace et homogène par ses installations. L'homogénéité des productions n'est pas une nécessité absolue.

La condition de responsabilité.

Un centre de frais doit être placé sous le commandement d'un seul responsable défini sans ambiguïté.

La condition de possibilité de mesure.

Il doit être possible d'isoler et de mesurer pour chaque centre les éléments suivants :

- pour tous les centres : les frais.
- pour tous les centres auxiliaires et de production : l'activité (exprimée en terme de travail fourni).
- pour tous les centres de production : la production (exprimée en termes de produits)².

Le vocabulaire employé (homogénéité, centre auxiliaire) et la logique de ce système nous paraissent suffisamment clairs sans qu'il nous soit nécessaire de souligner davantage la parenté qui existe avec la méthode Cegos, d'autres rapports viendront confirmer ces définitions. Et il ne s'agit plus de simple analogie de terminologie comme c'était le cas avec le texte sur la réforme de la comptabilité de 1946.

B- La distinction frais variables et frais fixes

Précédemment la variabilité des frais était éventuellement prise en considération, mais il s'agissait d'un travail de circonstance, comme nous l'avons vue dans l'étude de mai 57. De plus, l'IOIC va adopter un langage qui, cette fois, ne laisse plus d'équivoque entre proportionnel et variable, ainsi peut-on lire « Les frais d'un centre sont fixes (ou non

¹ Les différentes citations sont tirées de deux rapports conservés sous la cote CSG 293/140 : le premier intitulé "Commentaires sur l'application de la gestion budgétaire aux usines de produits chimiques de la Compagnie Saint-Gobain" qui est daté du 21 septembre 1957 que nous identifierons comme le rapport "I"; le second est du 21 décembre 1957, il s'agit des "Principes d'application de la méthode de gestion budgétaire au groupement VII", nous adopterons le code "II". Nous avons sélectionné ces deux rapports parmi une collection des dossiers relatifs aux nombreuses interventions de l'IOIC dans les usines du groupe, en fonction de ce qui nous est apparu comme représentatif.

² (II, p. 3).

proportionnels) ou variables (ou pratiquement proportionnels) par rapport à une unité dite d'activité »¹.

La distinction entre charges fixes et variables ne procède pas de l'exercice en chambre, mais d'observations raisonnées par des tests de corrélation ; une fois obtenus les résultats, les consultants indiquent : « Après un an d'application, il sera souhaitable qu'usines et directions des usines contrôlent le bien fondé de la distinction établie »². Un contrôle qui doit être établi selon un protocole dont ils fournissent le détail.

Il reste à s'interroger pour savoir si leurs recommandations furent suivies d'effet. Une première confirmation nous est fournie par l'examen du document « compte de résultat » qui fait apparaître nettement la distinction entre frais fixes et frais variables, avec, de surcroît, la notion de « palier d'activité ». Un deuxième indice d'application effective nous est donné par un rapport sur une évaluation qui fut faite en 1966 dans plusieurs sites sur l'impact de la gestion budgétaire ; la distinction est mentionnée à plusieurs reprises par les personnes interrogées qui la considèrent fort utile, tout comme le prix de revient standard et l'analyse des écarts dont nous allons voir les conditions dans lesquelles ils furent mis en place. Certes le fait que ce soit le BAG qui ait conduit cette évaluation introduit un biais bien évident mais pas jusqu'à remettre en doute l'hypothèse que les outils aient fonctionné.

C- Le prix de revient standard

La notion de standard va être scandée, rabâchée, dans les nombreux rapports que va fournir l'IOIC, aussi peut-on trouver de multiples variations sur le même principe. L'antienne sera par la suite reprise autant de fois par le BAG. Ainsi, à propos du choix des normes standard à retenir, peut-on lire dans un dossier du 6 octobre 1958 : « dans un premier stade, la seule information existante conduira à prendre comme normes standard les données statistiques des années antérieures. Toutefois, on effectuera un examen critique des moyens et besoin des services, compte tenu des objectifs »³. Ou encore : « Les conditions standard d'exploitation retenues ne doivent pas nécessairement être celles valables au 1er janvier mais plutôt celles que l'on peut espérer normalement réaliser dans le courant de l'année. Cette prise de position est très importante et comporte en fait un certain risque, car les standards ainsi fixés sont des objectifs, réalisables dans le courant de l'année mais pas nécessairement dans l'avenir immédiat. »⁴ Cette dernière remarque témoigne de la distance entre le concept de standard, norme vers laquelle il faut tendre, et le prix de convention, simple commodité pour la comptabilité.

¹ (I, p. 7).

² (I, p. 8).

³ SGV HIST 20/1. « Application des méthodes de contrôle budgétaire à l'activité commerciale ».

⁴ (II, p.11).

Dans la suite du rapport, vient un chapitre : « Les écarts à mettre en évidence », lesquels sont classés en trois groupes : les écarts sur dépenses, les écarts sur activité, les écarts sur utilisation (en fait sur rendements). Un an après, lors de la session 1958-1959 de formation des jeunes ingénieurs, une conférence est faite par l'un des cadres de Saint-Gobain sur l'analyse des écarts — avec représentation graphique —, elle est nourrie d'exemples tirés de cas concrets, vécus dans les usines de Saint-Gobain, mais respectant toutes les règles de l'art exposées dans nos manuels de comptabilité analytique.¹

Pour être complet dans son rapport, l'IOIC n'en oublie pas la concordance avec les résultats de la comptabilité générale, c'est pourquoi un passage est dédié à la « réincorporation des écarts » pour « sauvegarder les principes d'évaluation des stocks et des résultats actuellement appliqués dans l'établissement des bilans. »²

Reste qu'entre le moment où ces méthodes vont être présentées, 1957-1958, et le moment où elles seront effectivement appliquées il va encore falloir du temps. Dans l'intervalle, un cas³, tiré de Saint-Gobain, illustrant la méthode de calcul et de contrôle des coûts à l'aide des standards et du direct costing aura été rédigé, la pratique a rejoint la théorie.

II- La mise en oeuvre par Saint-Gobain

Dans une réunion qui se tient les 9 et 10 mai 1963⁴, à laquelle participent des représentants de Saint-Gobain et de l'IOIC, on peut mesurer l'avancement dans le programme de mise en place des techniques évoquées plus haut. Il reste des points à parfaire : ainsi est-il demandé à l'IOIC qu'elle « fasse régner une unité de définition » entre les différentes usines (il s'agit en l'occurrence de la notion de centre de frais), et nous verrons que cela aboutit en 1964 à un manuel de gestion budgétaire, qui précisera les procédures, la terminologie⁵. Mais entre les premières interventions de l'IOIC, en 1957, et les dernières, en 1964, des signes existent pour montrer que Saint-Gobain s'est approprié les techniques défendues par le cabinet-conseil.

A- La réincorporation des écarts

Une note du 25 novembre 1957⁶, mentionnant « l'adoption d'une comptabilité à prix de revient standard », donne certaines indications concernant les « aménagements

¹ SGV HIST 20/4. Conférence de P. Milochevitch du 24/1/1959.

² (I,p. 17).

³ Archives de la Chambre de commerce de Paris. Cas CPA QF 3.755.

⁴ SGV HIST 3/44.

⁵ En matière de terminologie sur les centre de frais, il fut réalisé un manuel très précis en 1965 par M. D. Perrin. Cote provisoire SGV HIST 20/3.

⁶ Document non coté se trouvant dans le «dossier n° 28 / amortissements PC (52-58)».

apportés à la composition du prix de revient standard par intégration des amortissements et des frais généraux usine ».

Cette question du « mode d'imputation des amortissements et des frais généraux d'exploitation » avait déjà fait l'objet d'une circulaire en 1957¹, qui présentait le schéma comptable des écritures pour prendre en compte le fait qu'amortissements et frais généraux seraient appliqués sur la base de taux standard et que les écarts avec les frais réels seraient régularisés en fin d'année. La logique arrive à son terme dans une note du 22 janvier 1964² qui précise le mode de calcul du taux et les écritures comptables à passer.

B- Formalisation des résultats séparant frais fixes et variables

A partir de 1960, les divisions sont tenues d'adopter une présentation-type³ de leurs résultats faisant apparaître une « marge réelle des produits » qui est la différence entre le chiffre d'affaires et les frais variables, il s'agit donc d'une marge sur coût variable et le rédacteur de la note précise qu'en est exclue « toute application conventionnelle de frais fixes pour ne pas entacher d'arbitraire les comparaisons de résultats faites entre les produits » ; le terme de prix de revient marginal que l'on peut voir dans le tableau « Résultats de la division » (figure 8) se définit comme « le coût du produit entré en magasin produits finis avant application des amortissements et des frais généraux Usine. » Chaque ligne du tableau est commentée. Des modifications viendront s'ajouter ultérieurement mais la distinction entre frais fixes et variables sera constamment maintenue⁴.

En matière de directives, le point d'orgue reste le manuel de gestion budgétaire qui fut établi en 1964.

C- La « Bible budgétaire »

La comparaison du compte d'exploitation générale selon le Plan Comptable et celui de « type Saint-Gobain », fait ressortir deux points :

- Un prix de revient est calculé suivant la technique de la partie double. Cela n'est pas une nouveauté, dès 1831 on pouvait observer une méthode de « calcul de coûts en

¹ Il s'agit de la circulaire n° 464 émanant de l'Administration centrale, plus précisément du Contrôle et Etudes; c'est d'ailleurs la dernière de la série conservée, la première datant de 1872, « Instructions générales », qui constitue la charte comptable de Saint-Gobain. C'est d'une certaine façon la fin d'une ère comptable.

² SGV HIST 20/4.

³ SGV HIST 20/3. « Présentation des résultats », note du 16 mai 1960.

⁴ SGV HIST 20/3. « Notes de directives sur l'établissement du budget d'exploitation du budget d'exploitation 1962 ». Cela peut s'observer notamment dans les consignes qui seront fournies en 1961 pour l'établissement des budgets 1962.

Figure 8 : Résultats de la division

00	-	A	-	Total brut des factures à la clientèle (Us.S ^t G + Produits ach.)
		B	-	Taxes sur le chiffre d'affaires
		C	-	Montant des factures hors taxes
		D	-	Majorations ou remises / factures ou hors factures
		E	-	Recette nette de facturation
		F	-	Coût du transport et du Conditionnement
			a	- Transport
			b	- Conditionnement
01	-	<u>RENDEMENT NET DES VENTES</u>		
02				Prix de revient marginal de fabrication
03				Autres frais variables de distribution
04	-	<u>MARGE REELLE DES PRODUITS :</u>		
05				Frais fixes de fabrication
			a	- Amortissements
			b	- Frais Généraux Usine
06				Frais fixes de distribution
07				Produits et charges diverses applicables au Résultat Ventes
08	-	<u>RESULTAT DES VENTES SAINT GOBAIN</u>		
				(produits S ^t Gobain + produits achetés)
09	-	RESULTAT DES COURTAGES		
10	-	<u>RESULTAT NET DES VENTES :</u>		
91	-	Pour mémoire : Quote part des écarts à incorporer au Résultat.		

cascade » qui respectait la règle de la partie double¹, le mécanisme qui est présenté en 1964 intègre la règle du Plan Comptable 1957, avec séparation entre comptabilité générale et comptabilité analytique, ce qui donne une présentation avec comptes réfléchis.

- Les matières premières et le coût des produits vendus sont valorisés selon des coûts standard ce qui n'était le cas ni en 1832 (année du premier plan de comptes), ni en 1872 (la « charte comptable » utilisait seulement des prix de convention).

Pour mieux saisir la différence entre ces prix de convention et les prix de revient standard, il est bon de se rapporter au schéma donné comme « exemple de raccordement entre comptabilité générale et analyse budgétaire » (figure 9). S'il ne s'agissait que de prix de convention, la partie haute du tableau, « comptabilité générale », suffirait à rendre compte des mouvements d'expédition et de stockage qui, valorisés au prix de convention, fourniraient le montant de la valeur produite. Ce montant serait égal aux charges d'exploitation de la période, à la différence des écarts sans que ceux-ci ne donnent lieu à une analyse.

Le standard n'étant pas seulement un artifice pour faciliter la production d'information mais la norme à laquelle il y a lieu de se conformer, il faut avoir les moyens de comprendre ce qui peut justifier une dérive. C'est la partie basse du tableau « analyse budgétaire » qui va apporter un complément de visibilité et l'on voit apparaître la distinction entre écarts sur prix, écarts sur consommations (il faudrait dire sur rendements pour se rapprocher d'une terminologie académique) et écarts d'activité.

Un passage, consacré à la représentation graphique de ces écarts, donne un exemple d'analyse sur charges indirectes ; il pourrait se trouver dans un manuel destiné aux étudiants en sciences de gestion. Le cycle de diffusion est achevé entre le système théorique conçu aux Etats-Unis et son application chez Saint-Gobain.

La mission d'évaluation conduite en 1966 sur l'application effective de ces outils dans l'entreprise, et sur le degré de satisfaction qu'ils recueillaient — que nous avons déjà eu l'occasion d'évoquer — conclut à leur réussite, sentiment qui nous fut confirmé par M. Perrin, membre du BAG à cette époque, lors de l'entretien qu'il nous accorda ; même si demeuraient, selon lui, de nombreuses imperfections. Ce qui n'échappa pas aux journalistes américains venus enquêter sur Saint-Gobain, en 1965, on s'apprêtait à fêter son trois-centième anniversaire : « le contrôle budgétaire, puis le contrôle de gestion [y] ont été des progrès, mais ils n'atteignent pas l'ampleur des systèmes d'outre-Atlantique »².

¹ Marc NIKITIN, déjà cité, p. 188-190.

² Marc MEULEAU, thèse déjà citée, p. 1061.

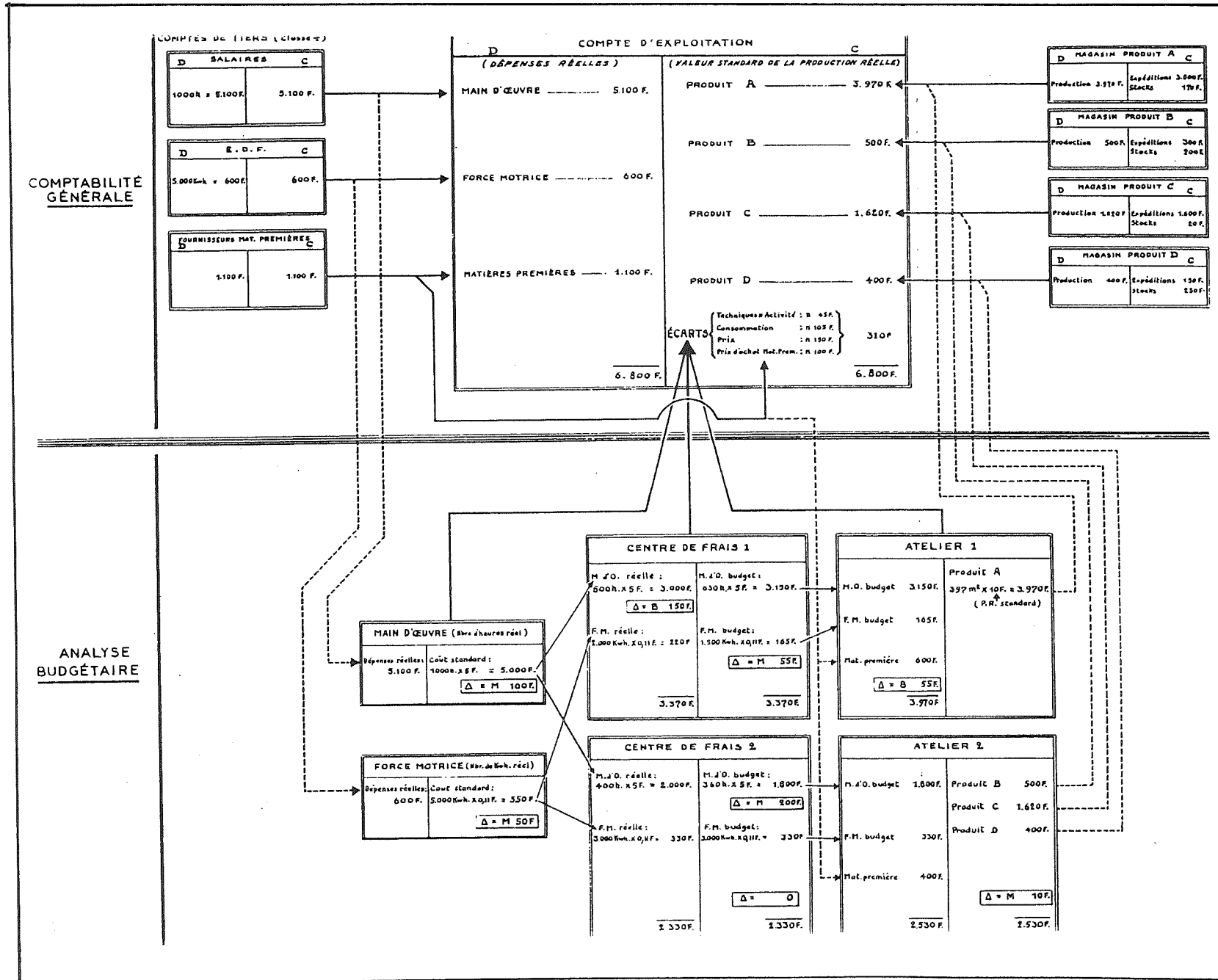


Figure 9 : Raccordement comptabilité générale et analyse budgétaire

CONCLUSION

« Les années 1930 ont été des années décisives dans l'histoire de Saint-Gobain, à la fois par les initiatives stratégiques qui furent prises et le dynamisme de la réflexion relative à la bonne gestion et à la bonne organisation. Les innovations d'après 1945 y trouvent presque toutes leur origine, même si l'influence américaine postérieure à la guerre joua le rôle d'un catalyseur utile. »¹

Nous pensons que le jugement de Daviet s'applique bien à la manière dont s'est faite l'introduction des méthodes de coût standard et de direct costing dans le calcul du prix de revient.

Dès 1933, nous avons vu que le problème d'un prix de revient calculé avec rapidité et pertinence pour les opérationnels était posé, en 1938 une démarche active pour atteindre cet objectif est entreprise et poursuivie pendant l'Occupation ; enfin, dans les années cinquante, sous l'influence des missions de productivité nous assistons à la mise en place des méthodes de calcul de prix de revient que les Etats-Unis avaient élaborées quarante ans plus tôt.

En reprenant le déroulement au ralenti, on observe que Saint-Gobain s'était dotée d'une comptabilité du prix de revient dès la Première Révolution industrielle². Les difficultés financières des années trente voient apparaître des dirigeants qui veulent rénover la gestion de l'entreprise. Le prix de revient comptable est perçu comme devant être amélioré, mais en 1933 la comptabilité industrielle est donnée comme la méthode indépassable. Si la méthode du prix de revient uniforme n'eut guère d'incidence chez Saint-Gobain, celle que l'ingénieur taylorien, Héranger, tenta d'appliquer au début des années quarante fut inspirée des taux horaires de Church, donc en deçà des coûts standard. Un voile semble masquer ces derniers, ils sont connus, au moins par Caillet à la Libération, mais il faut attendre la « révélation » d'une mission de productivité, en 1951, pour qu'apparaisse la volonté de les mettre en œuvre. Ce qui sera fait, à la fin des années cinquante, simultanément avec le direct costing.

Un scénario conforme à celui que nous avons observé à l'étude des textes sur le calcul du prix de revient. Certes, mais dans quelle mesure la Compagnie peut-elle faire figure de modèle ? « En prenant pour mesure de la taille des sociétés la valeur totale de leurs actifs »³, Saint-Gobain est l'une des deux plus grandes entreprises françaises dans les années vingt (l'autre est Alsthom). Cela pourrait en imposer. Deux signes néanmoins nous invitent à y regarder de plus près. En 1959, le britannique Pilkington devance, sur le

¹ Jean-Pierre DAVIET. *Un destin international*. Paris : EAC, 1988, p.664.

² Marc NIKITIN, déjà cité, p. 168-242. Si l'on souhaite éviter le terme de Première Révolution industrielle, on notera que, avant 1820, les comptes étaient tenus « en finance » chez Saint-Gobain (NIKITIN, p. 55-74), la comptabilité industrielle et la partie double étant introduites à partir de 1820.

³ Richard F. KUISEL. *Le capitalisme et l'Etat en France*. Paris : Gallimard, 1984, p. 158.

plan technique, le groupe verrier français en introduisant avec succès une innovation majeure dans la fabrication, celle du *float*. Dix ans plus tard, BSN lance une OPA sur Saint-Gobain qui, à cette occasion, renvoie le reflet d'un colosse aux pieds d'argile. Vraiment, entre 1880 et 1960, la Compagnie peut-elle être un exemple en matière d'innovation ? La diversification qu'elle tenta (et c'est peut-être ce qui nous importe ici le plus) dans le secteur pétrolier aurait dû la ranger résolument dans la seconde Révolution industrielle. Mais force est de reconnaître que Saint-Gobain ne s'y imposa pas.

Un argument qui nous incite à étudier le cas de Pechiney, chimiste d'origine — cette activité sera d'ailleurs fusionnée avec celle de Saint-Gobain en 1961 —, car c'est à l'aluminium qu'elle doit aujourd'hui sa renommée. C'est dire si son innovation fut un succès.

Chapitre II

Pechiney

L'intelligence et la coquetterie

- Monsieur le Ministre, vous pouvez faire baisser les prix de 40 %.
- Mais comment cela, monsieur Coutrot vous en êtes sûr ?
- C'est très facile : 15 % par rationalisation, 15 % par la normalisation et 15 % par spécialisation qu'il faut bien se garder de confondre avec la précédente. Il s'agit de spécialiser les usines.
- Vraiment, vous pensez que... ?
- Et je vous ferai remarquer qu'honnêtement je n'additionne pas les pourcentages — cela ferait 45 % — et que je fais un calcul correct, par multiplication.

Entretien entre Spinasse, Ministre de l'économie nationale, et Jean Coutrot, en juin 36, rapporté par A. Sauvy.
O. DARD. *Les novations intellectuelles des années trente*, p. 442.

Pourquoi après l'étude du calcul du prix de revient chez Saint-Gobain entreprendre celle sur Pechiney ? Pour vérifier que les calculs furent d'abord extra-comptables, puis suivirent les règles de la partie double, s'y enlisèrent, durent attendre les missions outre-Atlantique des années 50 pour découvrir les vertus des standards et s'interroger sur celles du direct costing ?

Certes une confirmation supplémentaire est toujours désirable, d'autant que si Pechiney présente des points communs avec Saint-Gobain — entreprise de grande taille, industrie de process, environnement concurrentiel stable, dirigeants formés dans les grandes écoles —, elles divergent sur un point essentiel eu égard à la période sur laquelle nous travaillons : alors que Saint-Gobain s'est constituée avant la Première Révolution industrielle, Pechiney est née avant que ne débute la Seconde. Mais pour donner à cette recherche un intérêt supplémentaire, nous nous attacherons à détecter les points sur lesquels l'évolution du calcul du prix de revient s'écarte du schéma observé chez Saint-Gobain. Ce sera notre première partie.

Dans une seconde partie, Pechiney nous donnera l'opportunité d'étudier l'influence que des agents externes à la firme, en premier lieu l'Etat, purent avoir sur les méthodes de calcul de prix de revient adoptées par les entreprises. Le fabricant d'aluminium nous paraît un terrain favorable à ce travail au moins pour trois raisons : il fut un fournisseur privilégié de la Défense Nationale, il occupait une position notoire au sein d'un cartel qui en faisait une cible de choix pour l'opinion publique, il avait à sa tête des dirigeants dont on peut penser *a priori* qu'ils aient été réceptifs aux idées de prix de revient uniforme développées dans l'entre-deux-guerres.

§1- L'évolution des méthodes de calcul pour raisons internes à l'entreprise : un scénario "même et différent"

En 1960, Saint-Gobain et Pechiney décidaient de regrouper leurs activités chimiques. La fabrication de la soude, de l'acide sulfurique, etc., avaient constitué au début XIX^{ème} un complément logique, sans doute, mais annexe pour le verrier. A l'inverse, l'entreprise qu'Henry Merle créa en 1855, première étape de ce qui allait constituer Pechiney, reposa jusqu'au début du siècle sur ses productions chimiques¹.

Avant que n'intervînt ce rapprochement formel, de nombreux liens existèrent au cours de notre siècle entre ces deux fleurons de l'industrie chimique française.

Un compte-rendu du comité exécutif du 16 février 1937 peut éclairer cette proximité, cette connivence, entre les deux chimistes : alors que « Saint-Gobain vient de décider de mettre en veilleuse son usine de Wasquehal où les ouvriers faisaient la grève perlée »², on apprend que l'un des responsables de Pechiney s'est mis d'accord avec son homologue de Saint-Gobain pour assurer momentanément les livraisons de sulfate d'alumine. Le comité approuve.

Les réflexions sur de nouvelles méthodes de calcul du prix de revient témoignent également de cette solidarité de destin entre les deux sociétés. Sur la période 1934-1948, on trouve trace chez Pechiney des idées de taux horaire machine avec mesure de l'inaction que Héranger avait cherché à introduire chez Saint-Gobain³. Il est également frappant d'observer la similarité des réserves que suscitèrent aussitôt ces idées auprès des responsables des services comptables⁴. Nous avons vu que Saint-Gobain avait tenté, avec

¹ Ludovic CAILLUET. *Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Pechiney des années 1880 à 1971*. Thèse : Université Lyon II, 1995, p. 58.

² Archives Pechiney 072-11-70105.

³ Archives Pechiney 00-10-10019, "Méthodes d'organisation W. Clark", note de J. Benoit du 28 décembre 1934. J. Benoit a connu Clark en 1934, mais ce dernier ne poursuivit pas alors sa mission en s'attachant aux prix de revient. En 1945, quand Benoit souhaite apporter des modifications à l'organisation dont il est responsable (nous en reparlerons), Clark étant indisponible (note de Benoit à M. de Vitry du 17 octobre 1945), c'est K. B. White, un disciple de Clark, comme Héranger, qui entrera en scène.

⁴ Archives Pechiney 90-3-501-IHA-2, "Note du chef des services financiers et de la comptabilité à Raoul de Vitry, 24 janvier 1948".

la réforme de 1946, de mettre en place des prix de revient techniques dont nous découvrirons la place qu'ils occupèrent chez le producteur d'aluminium.

Nous avons vu l'importance qu'avait revêtu la mission entreprise aux Etats-Unis par Francin, en 1951, pour le convaincre des mérites des prix standard. La même année, une autre mission d'étude des méthodes américaines était menée, sous les auspices cette fois de l'Ordre des experts-comptables ; parmi les quatorze participants, l'un d'entre eux, Jean Benoit, est responsable du service de calcul des prix de revient chez... Pechiney. Nous aurons l'occasion d'apprécier son prosélytisme en matière de standards¹.

Ces cheminements parallèles devaient se croiser. C'est comme un clin d'œil qu'il faut percevoir la participation de Benoit *et* Francin au séminaire organisé par l'IOIC et dont Bosseler sera l'animateur durant trois jours en octobre 1955².

Nous n'insisterons pas davantage pour établir les rapprochements possibles entre les deux groupes. Sans prétendre à faire disparaître une trame qui reste commune aux deux entreprises, nous chercherons néanmoins à montrer ce qui singularise l'évolution des méthodes de calcul du prix de revient chez Pechiney.

Les différences entre "PCAC" et "SEMF", avant leur fusion en 1921 dans ce qui allait devenir Pechiney, nous fournirons une première opportunité. La particularité d'une distinction entre prix de revient technique et commercial qui s'établit après la Première Guerre mondiale et jusqu'en 1945, nous en offrira une deuxième. Enfin, nous observerons comment les comptes de gestion, apparus à la Libération, ont pu interférer avec la mise en place des prix standard dans les années cinquante.

I- PCAC / SEMF, deux approches de calcul distinctes avant 1920

A- PCAC + SEMF = AFC = Pechiney

Expliquons cette équation barbare et, nous le verrons, dont l'équité du dernier terme peut paraître contestable³.

¹ Sur Jean Benoit, on trouvera à la fin du chapitre une note biographique que nous a fort aimablement communiquée Ludovic Cailluet.

² Archives Pechiney 00-10-10021, note de Benoit du 21 novembre 1955, "Evolution des idées en matière de gestion des entreprises".

³ En sus des thèses de L. Cailluet et F. Hachez-Leroy, nous nous sommes reporté pour écrire ces lignes au mémoire de maîtrise de Florence GUILLON. *Henry Merle. Biographie d'un entrepreneur (1825-1877)*. Paris IV, 1993, et au livre de C. J. GIGNOUX. *Histoire d'une entreprise française*. Paris : Hachette, 1955. On pourrait s'étonner de voir celui qui succéda en octobre 1936 à Duchemin à la tête de la CGPF écrire quinze ans plus tard une histoire de Pechiney ; l'inverse aurait pu moins surprendre quand on sait que Duchemin fut le président de Kuhlmann. Néanmoins, il convient de se rappeler que le premier métier de Gignoux fut le journalisme (il dirigeait la *Journée industrielle*), c'est lui qui après les accords Matignon lança de son journal la fameuse apostrophe « patrons soyez des patrons ! » De sorte qu'on peut le considérer comme un "patron de plume" (certains ont parlé « d'intellectuel des affaires ») et comprendre ainsi qu'il ait pu écrire, entre autres, ce livre sur Pechiney.

Tout débute en 1855 quand Henry Merle fonde à Alais (ou Alès) une entreprise pour la fabrication de la soude. Alfred Pechiney ne rejoint la firme qu'en 1873, comme salarié, et ce n'est qu'à la mort du fondateur, en 1877, qu'il s'impose comme gérant de cette société en commandite par action dont il ne détient qu'une part symbolique du capital. La raison sociale de l'entreprise devient alors A. R. Pechiney et Cie, conformément au Code de commerce ; puis, en 1896, lorsque l'entreprise se transforme en société anonyme, elle prend le nom de Compagnie des produits chimiques d'Alais et de la Camargue (PCAC).

Au début des années 1850, Sainte-Claire Deville imaginait un procédé pour fabriquer ce métal né avec le XIX^{ème} siècle : l'aluminium. La société Paul Morin fit rapidement l'acquisition du brevet. Quelques essais de fabrication eurent lieu en région parisienne, mais à partir de 1860 le soin en est confié à la firme d'Henry Merle. Nous aurons l'occasion de revenir sur la convention qui lia les deux parties. Le procédé est alors fort coûteux, les quantités fabriquées sont donc réservées aux articles de luxe. Pour fixer les idées, en 1888 PCAC produit 4 155 kilos d'un métal considéré comme précieux : en 1859 l'aluminium est à parité avec l'argent et s'échange contre 65 grammes d'or. Il en faudra encore 20 grammes en 1888.

Cette année-là, la Société Electro-Métallurgique Française (SEMF) est créée pour exploiter un brevet de fabrication d'aluminium par électrolyse déposé deux ans plus tôt par Paul Héroult. Initialement ce dernier avait contacté la firme d'Alais. Sans succès. Débouché jugé trop étroit par Alfred Pechiney qui, de surcroît, « n'aimait pas l'électricité ».

La SEMF choisit de construire son usine à Froges, près de Grenoble (dans des conditions qui auraient bien pu inspirer *Les affaires sont les affaires* d'Octave Mirbeau), où elle est censée bénéficier d'une ressource à bon marché en électricité grâce aux nombreuses chutes d'eau que compte la région. Elle obtient effectivement un prix de revient inférieur à Pechiney qui se voit contraint de cesser sa fabrication du métal.

La société dauphinoise connaît néanmoins des débuts pour le moins difficiles. Seule une reprise inespérée de la demande du métal en 1892 va écarter, d'un souffle, la faillite. L'épreuve surmontée, le succès de l'affaire ne se démentira plus, même après que le brevet ne tombât dans le domaine public, en 1907, et malgré l'effondrement des cours en 1908.

Quant à PCAC, le désintérêt d'Alfred Pechiney pour l'aluminium va rapidement se transformer en regret de voir disparaître une source de bénéfices. Nous ne détaillerons pas les efforts qui permettront à la firme de redevenir un acteur du marché de l'aluminium au début de notre siècle et n'expliquerons pas davantage les raisons qui motivèrent le regroupement, en 1921, de PCAC et SEMF pour former le groupe Alais Froges et Camargue (AFC).

En revanche, nous relèverons un point : si l'ironie veut que le groupe soit connu depuis 1950 sous son « nom de bourse », Pechiney, la justice commande que soit

mentionné celui d'Adrien Badin. Pour mémoire on notera qu'il joua un rôle décisif, entre 1900 et 1915, tant pour permettre à PCAC de reprendre un rang de producteur d'aluminium que pour organiser la profession de cette nouvelle activité.

Revenons à 1859, la production d'aluminium en France est de 1 980 kilos. En 1888, elle s'élève à 4 155 kilos. En 1922, on peut l'apprécier à 15 000 tonnes dont 80 % assurés par AFC (Pechiney). Dans la seconde moitié du XIX^{ème} comparer l'aluminium avec l'or a un sens ; au siècle suivant l'or n'est plus un référentiel : c'est dans un rapport avec le cuivre qu'il convient de raisonner (dans nombreuses applications un kilo d'aluminium équivaut à deux de cuivre).

Pareille évolution ne fut rendue possible que par un abaissement du prix de revient ; nous allons en étudier les méthodes de calcul respectives chez PCAC et SEMF.

B- Deux approches différentes du prix de revient

Autant PCAC établit avec soin son prix de revient prévisionnel puis son prix de revient comptable, autant SEMF les néglige.

Pour intéresser des investisseurs à son projet, Henry Merle fit imprimer un *Mémoire explicatif sur les avantages que présente l'établissement d'une fabrique de produits chimiques à Salindres (Gard)*¹ dans lequel il prend soin de détailler « les prix de revient des produits qu'il obtiendra : acide sulfurique, sulfate et sel de soude »². Il s'était lui-même auparavant documenté près d'une usine en Belgique, Kemlin, qui avait mis à sa disposition de précieuses informations desquelles il ressortait « des prix de revient largement bénéficiaires »³.

On relève parmi les premiers actionnaires de la firme des noms connus dans l'industrie chimique, alors en pleine expansion, comme Jean-Baptiste Guimet (inventeur du bleu-outremer synthétique), qui voient dans cette affaire l'émergence d'un fournisseur bien placé.

Le rôle décisif dévolu au prix de revient pour décider du lancement de l'entreprise précède la mise en place d'une comptabilité, en 1856, dont on nous rapporte l'excellente tenue tout au long de l'existence de l'entreprise⁴. Le calcul d'un prix de revient comptable étant très tôt l'objet d'un soin particulier⁵, qui se ne se démentira pas, ainsi c'est en

¹ Paul TOUSSAINT. *Historique de l'origine à 1921 des sociétés mères de la compagnie AFC*. Paris : IHA, 1946-1953, p. 15.

² *Ibid.*, p. 16.

³ C. J. GIGNOUX. *Histoire d'une entreprise française*. Paris : Hachette, 1955, p. 16.

⁴ *Ibid.*, p. 244 et Florence GUILLON, déjà citée, p. 99-102. Y. LEMARCHAND, *Du dépérissement...*, déjà cité, note que, déjà au XVIII^{ème}, les armateurs avaient recours à l'édition de « prospectus présentant les caractéristiques du projet envisagé et la rentabilité attendue », p. 190.

⁵ Le texte de Paul Toussaint, comptable de formation, abonde de calculs de prix de revient qui ne laissent guère de doute à cet égard. La seule incertitude porte sur le moment où fut introduit une véritable comptabilité industrielle. L.CAILLUET, déjà cité, rapporte p. 94 : « Henry Merle [en novembre 1869] est à même de calculer le prix de revient complet des produits mais "que cela oblige à un travail de

conseil d'administration que sont prises, au tournant du siècle, les décisions sur la répartition des frais généraux¹.

Cette révérence au prix de revient des produits chimiques est également perceptible pour l'aluminium. C'est d'ailleurs sur cette base que l'association entre les détenteurs du brevet Deville et Henry Merle s'articula ainsi que ce dernier l'explique, le 30 avril 1860, au cours d'une assemblée générale : « Nous livrons à ces Messieurs [ceux qui sont propriétaires du brevet et se chargent alors de la commercialisation] l'aluminium à un prix de revient dont les éléments ont été fixés d'avance. Ces Messieurs le revendent au mieux des intérêts communs et les bénéfices de l'affaire se partagent par moitié. »²

En 1855, nous venons de le voir, Henry Merle est un nouvel entrant proposant des produits industriels déjà connus sur un marché pour lequel une demande existe. Une estimation réaliste du prix de revient et son suivi sont des facteurs déterminants pour sa réussite. L'aluminium obtenu par le procédé Deville qui vient élargir en 1860 la gamme des fabrications s'inscrit dans cette logique de calcul.

En revanche, « l'aluminium électrolytique est le fruit d'une innovation poussée par la technique (*technology pushed innovation*) plutôt que tirée par la demande (*demand pulled innovation*). Et Cailluet d'ajouter, ce type d'innovation est classiquement considéré comme voué à l'échec. »³ Dans pareille situation, s'en remettre, pour la SEMF, à un prix de revient prévisionnel pour motiver l'initiative tient davantage de l'exorcisme que d'une gestion rationnelle tant sont grands les aléas.

Il est aisé au commissaire aux comptes de tancer les dirigeants de la SEMF, à fin 1891, en déclarant : « Il fallait produire ce qu'on vendait et rien de plus, au lieu de fabriquer trois fois ce que l'on écoulait. Un enfant de deux jours aurait compris ce raisonnement. »⁴ Mais tant d'autres contraintes intervenaient...

Faut-il voir dans cet état d'esprit le facteur qui va déterminer pendant les trente années qui suivront le comportement à l'égard de la comptabilité industrielle dont Toussaint nous dit : « il était impossible, avec elle, d'établir un prix de revient »⁵ ?

Ce serait sans doute mésestimer le rôle des individus, de leur profil psychologique, leur formation. Ainsi la personnalité de l'administrateur-délégué de la SEMF, E. Vielhomme, n'est certainement pas étrangère aux insuffisances que son successeur, à partir de 1918, Jacques Level, ne manquera pas de souligner⁶.

comptabilisation considérable que l'on ne peut faire utilement qu'une fois l'an » », ce qui laisserait à penser que la mise en place d'une comptabilité industrielle fut postérieure à la guerre de 1870...

¹ Paul TOUSSAINT, déjà cité, p. 247. Répartition qui est facilitée tant par leur faible importance dans la structure du prix de revient que par la nature des produits fabriqués.

² Ibid., p. 31.

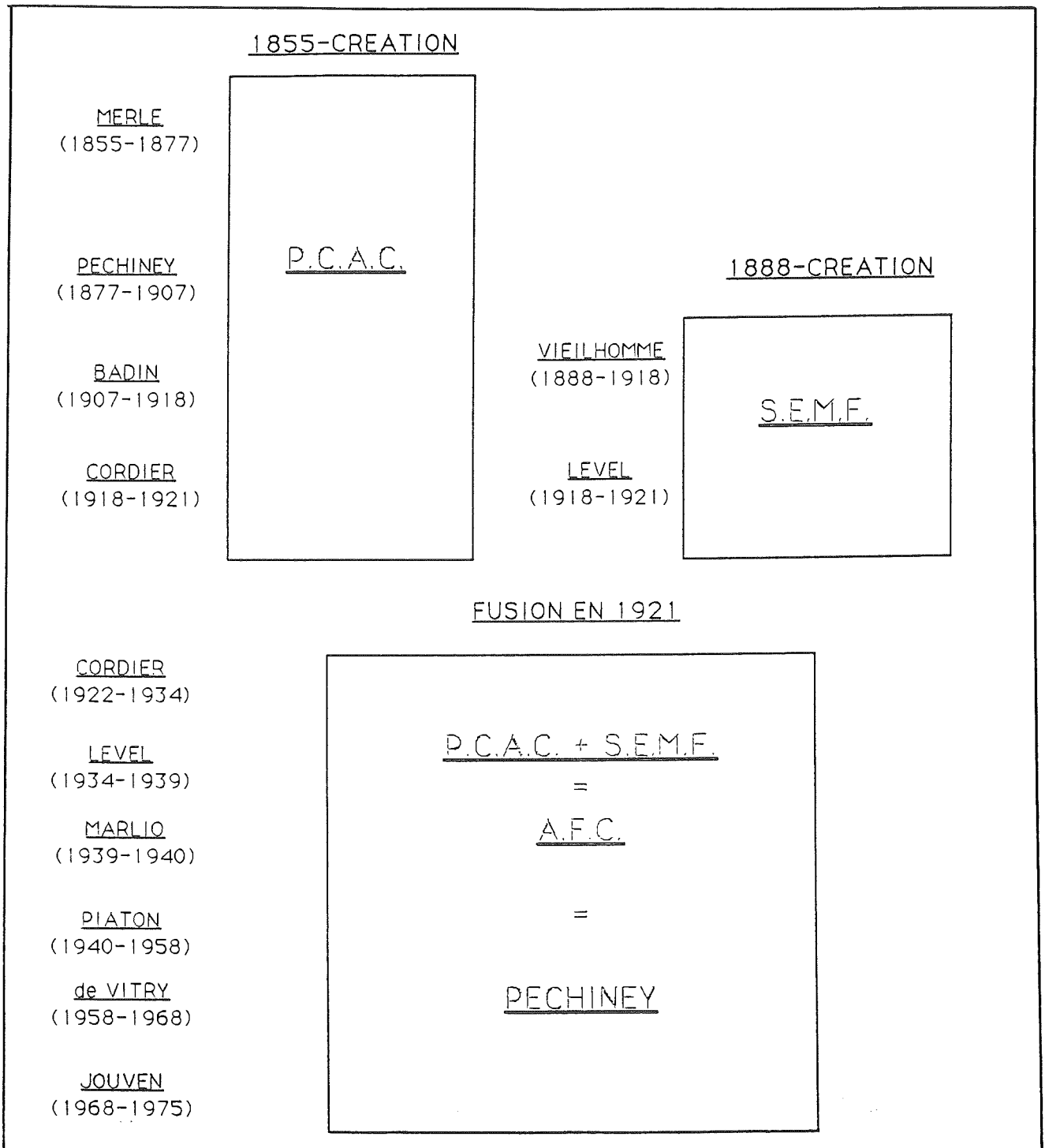
³ Ludovic CAILLUET. *Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Pechiney des années 1880 à 1971*. Thèse : Université Lyon II, 1995, p. 72.

⁴ Ibid., p. 71.

⁵ Paul TOUSSAINT, déjà cité, p. 157. Témoignage d'autant plus fort qu'il commença sa carrière à la SEMF en 1891... comme aide-comptable.

⁶ Ibid., page 158-159

Figure 1 : Chronologie des présidents de Pechiney



Dès sa prise de fonction, Paul Toussaint, qui était le secrétaire de Vielhomme, avertit Jacques Level : « notre comptabilité de Frogès se prête mal au calcul d'un prix de revient »¹. Le constat de l'Administrateur-Délégué est plus sévère, ainsi écrit-il le 21 juillet 1919 : « j'ai actuellement vingt-six ans de vie industrielle ; je n'ai jamais vu de manque d'organisation semblable à celui qui existait dans notre société ; il y a aujourd'hui tout à remettre au point : la comptabilité était tenue d'une manière sur laquelle j'aime mieux ne pas insister. »²

Propos excessif venant d'un successeur tacticien ? Certaines conclusions du rapport établi en juin 1919 par la Société Fiduciaire de France et le témoignage de Toussaint nous laissent penser que non. Opposition de personnalité entre Vielhomme, héritier formé sur le tas, et Level, polytechnicien rompu à l'administration de grandes entreprises ? C'est vraisemblable.

Si en août 1919 Level se dit dans l'impossibilité « d'avoir une indication quelconque sur le prix actuel de revient dans [ses] usines »³, les choses vont évoluer avant que n'intervienne la fusion avec PCAC en 1921. Pour preuve, début 1921, l'administrateur-délégué de la SEMF est en mesure de fournir en comité de direction, « d'après la comptabilité industrielle des neuf premiers mois de 1920, les prix moyens de revient. »⁴

La fin de la Première Guerre mondiale va produire également des changements dans la comptabilité des prix de revient chez PCAC avec l'introduction des notions de prix de revient techniques et prix de revient comptables. Cette distinction sera reprise dans la gestion d'AFC, à partir de 1922 et jusqu'à la Seconde Guerre mondiale. Elle mérite que nous l'étudions attentivement avant que d'observer l'évolution du prix de revient vers les comptes de gestion.

II- Conciliation d'impératifs comptables et de gestion : 1920-1945

A- Prix de revient technique et prix de revient comptable

La distinction va apparaître peu de temps après la nomination de Gabriel Cordier à la présidence de PCAC (voir figure 1), en 1918, vraisemblablement sous l'impulsion de Jacques Chevalier, expert comptable, que Cordier embaucha en 1919 pour réorganiser la comptabilité⁵.

¹ Archives Pechiney 00-10-20020, lettre de neuf pages manuscrites de Toussaint à Level du 18 décembre 1918.

² Archives Pechiney 00-10-20022.

³ Archives Pechiney 00-10-20019, comité de direction SEMF du 25 août 1925.

⁴ Archives Pechiney 00-10-20019, comité de direction SEMF du 2 février 1921.

⁵ Ludovic CAILLUET. *Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Pechiney des années 1880 à 1971*. Thèse : Université Lyon II, 1995, p. 267. Il n'est sans doute pas indifférent de relever que Cordier occupa parallèlement à ces fonctions chez Pechiney des responsabilités chez Thomson-Houston à

Dans le cas du prix de revient comptable, les matières premières sont intégrées au prix de revient sur la base du prix moyen pondéré selon la règle classique de l'inventaire permanent. Le prix de revient technique, lui, les intègre à partir de prix de convention, des prix d'ordre, que leur concepteur veut « toujours les mêmes de mois en mois, et qui seront prorogés probablement, lui semble-t-il, nous sommes en avril 1919 “avant l'invention de l'inflation”, d'année en année »¹.

Initialement existait un autre élément de différenciation : l'énergie électrique. Elle n'intervenait dans le prix de revient comptable qu'à hauteur « du prix de revient d'exploitation des installations hydro-électriques, sans y comprendre quoi que ce soit pour location et amortissement de la chute », alors que le prix de revient technique incluait, lui, deux centimes par kilowatt-heure consommé. Mais dans un rapport de 1923 on apprend que le prix de revient comptable comprend deux centimes et demi pour frais d'électricité, dont « deux sont destinés à couvrir la charge du capital immobilisé dans les établissements hydrauliques »². Cette distinction sur l'énergie avait donc disparu.

Nous reviendrons sur ce point, mais il nous faut d'abord comprendre la justification de la comptabilisation des matières premières selon un prix d'ordre. Elle apparaît fort clairement dans une note d'avril 1919 :

Grâce à ce mode de calcul [des prix de revient], leur comparaison fait ressortir les influences provenant exclusivement de la marche technique des fabrications. En outre, comme ces prix d'ordre sont les mêmes pour les différentes usines faisant les mêmes produits, les prix techniques permettent une comparaison de la bonne marche des fabrications d'usine à une autre usine.³

Ce que Jean Benoit confirmera près de quarante années plus tard en déclarant : « les prix de revient techniques permettaient une comparaison plus facile des fabrications dans le temps, et aussi entre usines fabriquant les mêmes produits, puisque la variable “prix des matières” était éliminée. »⁴

L'exemple tirée d'une note de 1926⁵ devrait achever de nous en convaincre : son auteur constate que « l'examen des prix de revient détaillés de l'Argentière et de St-Jean des huit premiers mois montrent, avec évidence, la cause des 1 600 francs de différence

partir de 1926, au côté de Detœuf, et à la CGCEM, au côté de Rimailho. A la disparition de Cordier, en 1934, son successeur à la tête de l'AFC, Level, se retrouvera au conseil d'administration d'Alstom...

¹ Archives Pechiney, 00-1-20045, “Prix de revient techniques et leur transformation en prix commerciaux”, 16 avril 1919. Les termes de prix de revient commercial et prix de revient comptable apparaissent l'un et l'autre dans la note sans que l'on puisse discerner ce qui les distingue. Nous avons choisi de les assimiler.

² Archives Pechiney 00-10-10018, Rapport de stage “Organisation du service de la comptabilité de la Cie Alais, Frogès et Camargue”, 10 décembre 1923, p. 17.

³ Archives Pechiney, 00-1-20045, “Prix de revient techniques et leur transformation en prix commerciaux”, 16 avril 1919. Cette approche du prix de revient technique se maintiendra jusqu'en 1945, les “Instructions Pratiques Permanentes” de 1934 et 1940 n'apportant que des modifications mineures.

⁴ Cegos. *Du prix de revient au contrôle budgétaire*. Paris : Ed. Hommes et techniques, 1956, p. 17.

⁵ Archives Pechiney, 00-1-20045, “Prix de revient de l'aluminium”, 1926.

de prix. Elle provient, conclut-il, à peu près uniquement de la mauvaise qualité de la main d'œuvre à l'Argentière. »

Pour apprécier les effets que pouvait avoir ce type d'observation, il n'est peut-être pas inutile de noter l'enseignement qu'en tirait le rédacteur de ce diagnostic : « on se rend compte par cela même de l'intérêt primordial qu'il y a à obtenir dans notre principale usine [l'Argentière] une main d'œuvre de qualité, en augmentant les salaires pour compenser le désagrément de l'existence et en augmentant les installations de cités ouvrières. » Ce dernier point était souligné par son lecteur d'alors...

En 1922, à qui s'adressaient les informations sur le prix de revient ? Cailluet en souligne le caractère confidentiel¹. Peut-on considérer pour autant qu'elles étaient réservées à la seule direction ? Auguste Lacroix qui fut responsable de la comptabilité pendant la majeure partie de l'entre-deux-guerres nous fournit un élément de réponse au cours d'une causerie réunissant les effectifs de son service :

J'ai constaté, à la Section Industrielle [en charge de la comptabilité des prix de revient], trop d'erreurs d'interprétation et, même, d'erreurs effectives dans les prix de revient ceci me prouve que les prix de revient ne sont pas assez regardés, tous les mois, et qu'il faut y apporter une nouvelle attention pour éviter les remarques qui m'ont déjà été faites plusieurs fois, soit par les Ingénieurs en Chef, soit par Monsieur Chaumié, Adjoint à la Direction.²

Nous savons donc que la direction n'était pas seule destinataire des prix de revient, d'autres échelons, les ingénieurs en chef pour le moins, en avaient connaissance. Nous apprenons également qu'elle ne donne pas entière satisfaction en 1928.

Deux ans plus tard, les choses ne semblent guère s'être améliorées. S'interrogeant devant ses collaborateurs sur la responsabilité de cette situation, Lacroix explique : « il y a d'abord la mienne, je viens d'être invité à la prendre ; je vais donc naturellement, et par répercussion, vous inviter individuellement à prendre les vôtres dans les mois qui vont suivre. »³ Les paroles sont fortes, presque visuelles... Sans patienter des mois, on découvre que le responsable de la section industrielle « est appelé à d'autres fonctions ».

¹ Ludovic CAILLUET. *Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Pechiney des années 1880 à 1971*. Thèse : Université Lyon II, 1995, p. 242.

² Archives Pechiney, 00-1-10018, "Psychologie professionnelle-Psychologie objective-Psychologie générale", 3^e Causerie (samedi 18 décembre 1928) faite aux cadres du service de la Comptabilité, p. 11. Les Ingénieurs en Chef avaient la responsabilité de plusieurs usines, comment usaient-ils de ces informations auprès des directeurs d'usines, des ingénieurs de fabrication ? Nous n'en savons rien. On connaît la thèse de P. d'Iribarne sur « La Logique de l'honneur », à laquelle Pechiney servit de modèle. Faut-il pour autant conclure que d'introduire des informations chiffrées comme le prix de revient (information vile, impure) ne s'était pas dans les relations hiérarchiques ? Nous attendons de la thèse de Nicolas Berland, sur l'histoire du contrôle de gestion, un éclairage complémentaire pour le savoir ; en attendant, nous apprenons par Jouven que ce type d'informations, en 1951, parvenait jusqu'aux ingénieurs d'usine (voir *infra*).

³ Archives Pechiney, 00-1-10018, "Observations verbales aux employés de la section industrielle", 10 septembre 1930.

Cherchons à mieux comprendre ce qui pouvait être reproché sur cette période au prix de revient technique et qui conduira à son abandon au profit des comptes de gestion dans les années 1940.

B- Du prix de revient technique aux « comptes de gestion »

Dans le calcul des prix de revient techniques, les frais généraux d'établissement tels que les frais auxiliaires de main-d'œuvre (FAMO) et les frais généraux d'entretien (FGAE) étaient incorporés par le biais de taux d'abonnement.

Un rapport de 1923 nous révèle que sur l'année 1922 une erreur d'appréciation sur le taux conduisit à imputer 22 % de plus de frais généraux que ceux réellement dépensés¹. Quant aux clés de répartition, il nous est dit que les FAMO étaient ventilés au pro-rata de la valeur de la main-d'œuvre, ce qui paraît logique, alors que les FGAE l'étaient en fonction des quantités fabriquées², ce qui ne s'impose pas intuitivement.

Cette approche sera affinée avec le temps, notamment sous la nécessité d'économies que la Crise fera sentir à partir de 1930. Ainsi, en 1931, il est indiqué que « la répartition des dépenses totales [d'entretien] ne devra, en aucune façon, être faite de façon arbitraire, mais basée sur les dépenses réellement engagées pour l'entretien de chaque poste consommateur »³.

Quant aux frais généraux d'administration centrale, ils n'étaient tout simplement pas incorporés dans les prix de revient, ni comptables ni techniques. L'eussent-ils été, cela n'aurait eu qu'une importance mineure : sur la période que nous étudions ils étaient de l'ordre de 10 % du prix de revient. En 1950, la direction, au plus haut niveau, se souciera de les répartir avec davantage de précision⁴. Mais en 1945 ils ne font pas débat et ne peuvent être invoqués pour justifier de l'apparition des comptes de gestion.

Nous avons vu qu'une somme était intégrée au prix de revient pour couvrir les amortissements des installations hydro-électriques. En revanche, les dépréciations pour les autres immobilisations étaient directement portées au compte des pertes et profit. Ce qui n'empêchait pas lors d'études ponctuelles, pour déterminer un prix officiel, par exemple, d'en réintroduire la charge relative au produit dont on cherchait à apprécier le prix de revient.

C'est le cas dans un travail réalisé en septembre 1931 pour établir une comparaison entre le prix de revient comptable corrigé de l'année 1930, celui calculé pour le premier

¹ Archives Pechiney 00-10-10018, Rapport de stage "Organisation du service de la comptabilité de la Cie Alais, Frogès et Camargue", 10 décembre 1923, p. 20.

² Ibid., p. 17. Il semble que cette méthode se soit peu ou prou maintenue dans l'entre-deux-guerres. C'est, par exemple, la méthode de répartition dont fait état Lacroix dans une conférence donnée le 4 février 1932 à la Compagnie des Chefs de Comptabilité.

³ Archives Pechiney 072-11-70117, "Instructions Générale Permanente" N° 28, p.

⁴ Archives Pechiney, 001-10-20530, "Note sur la répartition des Frais Généraux de la Compagnie" de Jean Matter à M. de Vitry du 30 août 1950.

semestre 1931, le prix de revient prévisionnel de l'année 1932 auquel vient s'ajouter un prix de revient "pour une usine régularisée" dont les performances seraient celles d'une usine bien équipée évoluant selon un rythme normal. Nous reproduisons en figure 2 le tableau récapitulatif (annoté) qui accompagnait cette étude.

Ne pourrait-on voir dans cette présentation comme un abrégé du prix de revient calculé selon une approche en coût standard, voire en direct costing ?

Nous reviendrons sur cette question, mais il importe ici de conclure que ce n'est pas la non-intégration des amortissements dans les prix de revient techniques qui a pu motiver leur abandon. On notera que le stagiaire, dont nous avons déjà mentionné le rapport de 1923, avait préconisé de les incorporer dans le prix de revient comptable au moyen d'un abonnement. Ce sera la solution retenue en 1946.

Les deux présidents d'AFC dans l'entre-deux-guerres cotoyèrent Detœuf et Rimailho, étant administrateurs d'Alstom et de la CGCEM. Ils furent vraisemblablement amenés à évoquer les idées de sections homogènes. En tout cas, début 1941, Jean Benoit qui vient d'être nommé responsable du service « Organisation Industrielle », donc du calcul des prix de revient, assista à une réunion organisée par la Cegos au cours de laquelle la méthode lui fut présentée¹. Il semble bien que cela n'eut guère d'influence sur la méthode de calcul de Pechiney, ni en terme d'imputation des frais généraux ni pour remettre en cause les prix de revient techniques.²

Certes, dans l'entre-deux-guerres, les machines à calculer n'atteignaient pas l'automatisme souhaité et le choix de la centralisation au siège de nombreuses opérations comptables handicapait la rapidité à établir les prix de revient, mais lorsque Benoit s'interroge rétrospectivement sur les raisons de la suppression des prix de revient techniques, sans écarter complètement les précédents aspects, il met surtout en avant le fait que :

les variations de prix considérables survenues de 1944 à 1947 [...], avaient mis en évidence les inconvénients des prix d'ordre des matières maintenus ne variant en période perturbée : les valeurs relatives des postes du prix de revient pouvaient se trouver grossièrement faussées et, par conséquent, le meilleur point d'application des efforts de compression du prix se trouvait mal connu.³

¹ Cegos. PR 75. "Compte-rendu de la Réunion du 20 février 1941". On relèvera que Jean Coutrot présidait la séance.

² Dans un texte de Georges ROUSSEL. *Prix de revient et comptabilité industrielle dans une usine de transformation de l'aluminium et ses alliages*, 1947, le fait que la méthode Cegos ne soit pas utilisée apparaît clairement. L'auteur nous indique, en page 4, que son « étude du système actuellement pratiqué dans l'usine U [est] analogue à celui pratiqué dans de nombreuses usines de la profession », ce qui dans le cas où il s'agirait d'Ugine et non de Pechiney (encore que sa description soit conforme à l'idée que l'on peut avoir sur la comptabilité industrielle de Pechiney) laisse penser qu'il en allait de même chez Pechiney. Apparemment le Plan comptable 1947 n'eut pas davantage d'incidence sur la méthode de calcul du prix de revient (Archives Pechiney 00-01-10021, Note sur le Plan comptable général de 1947).

³ Cegos. *Du prix de revient au contrôle budgétaire*. Paris : Ed. Hommes et techniques, 1956, p. 18.

Figure 2 : Comparaison de prix de revient 1930, 1931, 1932

FABRICATION ALUMINIUM

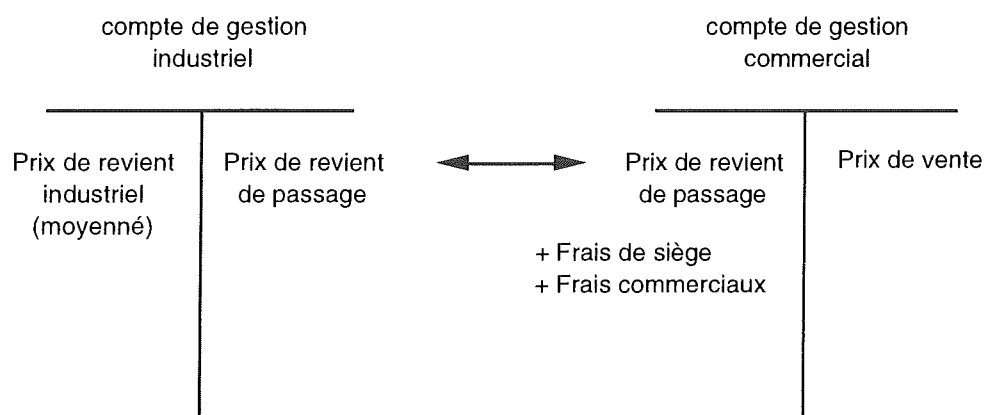
Cuves à anodes multiples

Prix de revient du métal

TABEAU RECAPITULATIF

	1930	1er semestre 1931	Probable pour 1932	Probable pour une usine régularisée
Prix de revient comptable 1ère partie (voir tableau I)	7.337,71	7.057,20	6.690.-	6.203.-
Amortissement { Provision C	261.-	300.-	150.-	120.-
{ Provision B	150.-	150.-	150.-	60.-
{ Partie complémentaire	400.-	400.-	400.-	400.-
Total	8.168,71	7.907,20	7.390.-	6.783.-
F.A.M.C. { Aluminium	84.-	100.-	93.-	46.-
{ Electrodes	39.-	46.-	46.-	38.-
Total	8.291,71	8.053,20	7.529.-	6.867.-
Frais généraux { Aluminium	340.-	403.-	403.-	222.-
{ Electrodes	101.-	117.-	117.-	137.-
Prix de revient usines	8.732,71	8.573,20	8.049.-	7.226.-
Frais généraux Paris	928.-	1.161.-	1.060.-	780.-
Prix de revient total	9.660,71	9.754,20	9.129.-	8.006.-
à déduire { Bénéfice sur alumine - - -	690,-	530,-	530,-	630,-
{ Bénéfice sur énergie - - -	991,-	1.031,-	1.020,-	960,-
Prix de revient réel - - -	7.980,-	8.193,-	7.579,-	6.416,-

Dès novembre 1941, Benoit soumit un avant-projet de modifications de l'organisation comptable. En janvier 1945 apparaissaient des ébauches de comptes de gestion. En 1947 plusieurs usines du groupe en disposaient. Cela nous le savons ; en revanche, nous ne pouvons préciser quand ils furent diffusés de façon systématique, nous devons nous contenter d'en reconstituer le fonctionnement. Pour ce faire, nous utiliserons le schéma ci-après :



Il convient de préciser que le prix de revient de passage était établi sur la base d'un « prix de vente prévisionnel » duquel étaient retranchés les frais prévisionnels de siège et les frais commerciaux prévisionnels. Le prix de revient industriel étant le prix de revient comptable dans lequel étaient incorporés les frais généraux d'établissement mais également les frais de recherche, les dotations aux amortissements et les charges financières qui incombait à la fabrication concernée.

Ce « diptyque », comme le nomme Benoit, permettait de faire ressortir pour chaque produit fabriqué, pour chaque usine, les performances des responsables. Car « l'idée de base des comptes de gestion [était de] mettre autant que possible les directeurs d'usines, au point de vue de la connaissance des résultats financiers, dans une situation analogue à celle d'un patron d'une affaire autonome. »¹

Nul doute que cette idée, chère à Benoit, lui fut inspirée par sa propre expérience de directeur d'usine, entre 1929 et 1934, au cours de laquelle il rapporte, non sans affect, « n'avoir jamais su si [son] usine gagnait ou perdait de l'argent »².

Fin 1953, la comptabilité du prix de revient suit toujours cette logique dont on peut voir en figure 3 une articulation plus complète³. Cela fait alors deux ans que Benoit est de retour des Etats-Unis, conquis par la méthode des standards. Ironie, pour l'imposer il va lui falloir surmonter l'obstacle qu'il a lui-même dressé... les comptes de gestion.

¹ Archives Pechiney 00-01-10021, "Réflexions sur les comptes de gestion et le contrôle budgétaire", septembre 1949.

² Archives Pechiney, 001-7-30994, Jean BENOIT. "L'expérience d'une grande entreprise en matière d'organisation et méthodes", conférence prononcée en juin 1960.

³ Archives Pechiney 00-01-10023.

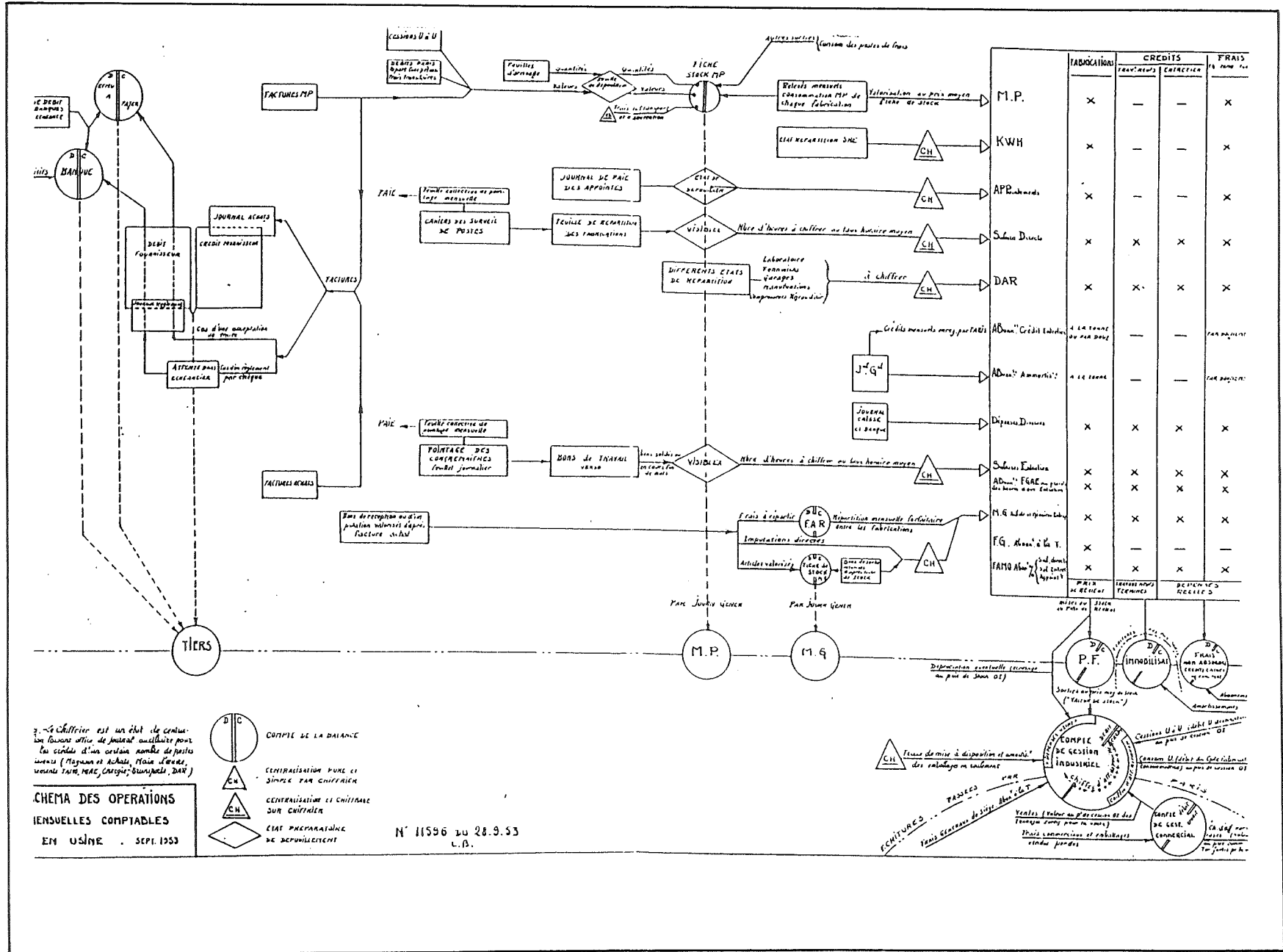


Figure 3 : Articulation comptable avec comptes de gestion, 1953

III- Des comptes de gestion au prix de revient de management

A- Comptes de gestion et prix standard

La motivation principale qui avait conduit Benoit à scinder le compte de gestion en un compte industriel et un compte commercial était née d'un souci de comparer les performances des usines indépendamment de leur localisation géographique. Grâce aux comptes de gestion, l'usine de Sabart, près de Bordeaux, dont la production était exportée à des conditions moins favorables que celles obtenues en France, se retrouvait sur les mêmes bases d'évaluation qu'un autre site travaillant pour le marché intérieur puisque la valorisation des sorties s'exprimait dans les deux cas par un « prix de passage » identique¹.

Cette louable intention ne suffit pas à en faire une idée appréciée si l'on en juge au travers des propos tenus en 1949 par Jouven et Matter, respectivement directeur de la division chimie / mines (D3) et de la division aluminium (D1). C'est, par exemple, Jouven qui fait savoir à Benoit (avec copie pour Matter) :

Je vous ai déjà dit que j'estimais l'établissement des comptes commerciaux comme une opération totalement arbitraire et n'apportant aucun élément intéressant. Elle présente l'inconvénient de toute complication inutile et ne résout pour D 3 aucun problème sérieux. Je vous demande donc que l'on supprime les comptes commerciaux et qu'on fasse apparaître dans les comptes de chaque produit les prix de vente tels quels².

Que le système des comptes de gestion industriel et commercial ne donne pas satisfaction, Benoit le reconnaît. Là où il diverge d'avec son supérieur, Jouven, c'est sur le remède à appliquer. Pour lui, déclarait-il dans une note à la Direction, « la fusion des deux comptes [à laquelle Jouven aspire] rend malheureusement les résultats globaux inexploitable. »³ L'exemplaire adressé à Jouven a été conservé, on peut lire en face de cette même phrase, écrit de sa main, « affirmation gratuite ». Quant à la solution que Benoit propose, une comptabilité à prix standard, et dont il explique dans un mémorandum le mécanisme, parmi les nombreuses annotations que Jouven porte en marge, est écrite celle-ci... « maison de fous »⁴ !

¹ Archives Pechiney 00-01-10021, "Réflexions sur les comptes de gestion et le contrôle budgétaire", septembre 1949.

² Archives Pechiney 00-01-10021, Observations sur les "Réflexions sur les comptes de gestion", 17 septembre 1949. Dans une note que Matter adresse à Benoit (copie à Jouven) le 26 septembre, il écrit, à propos des comptes de gestion industrielle et commerciale, qu'il « croit, comme M. Jouven, que c'est une complication qui n'apporte rien d'utile et qui fausse même un peu les idées de certains. »

³ Archives Pechiney 00-01-10021, Note de Benoit du 24 septembre 1949.

⁴ Archives Pechiney 00-01-10021, "Réflexions sur les comptes de gestion et le contrôle budgétaire", septembre 1949.

Si ces réflexions permettent de camper le décor qui va voir s'affronter les comptes de gestion aux prix standard au tournant des années 50 chez Pechiney, il convient d'approfondir les arguments développés par Jouven et Matter pour justifier d'un maintien des comptes de gestion et de leur réticence à l'envers des standards.

La première raison qui les conduit à conserver le système en place, rappelons qu'ils sont tous deux polytechniciens, nous croyons la trouver chez... Descartes : « être le plus ferme et le plus résolu en mes actions que je pourrais, et de ne suivre pas moins constamment les opinions les plus douteuses, lorsque je m'y serois une fois déterminé, que si elles eussent été très assurées »¹. Ce qui, en l'espèce, devient chez Jouven : « Je me permets de vous faire observer que nous avons déjà changé souvent nos systèmes de comptes de gestion. J'estime que la première qualité d'un système est d'être permanent. L'essentiel me paraît donc être de conserver le système actuel »².

La réaction de Matter est très proche de celle de Jouven, elle mérite néanmoins d'être citée car elle nous ouvrira un autre champ d'explication :

Cela [la comptabilité à prix standard] revient à peu près aux prix techniques d'autrefois. Si vous aviez proposé cette idée il y a quelques années il est probable que je l'aurais soutenue car elle est, à mon avis, plus fertile en progrès pour les prix de revient que le système des comptes de gestion. Mais je suis absolument opposé à l'idée de changer complètement un système, les progrès ne pouvant se faire dans l'industrie, comme dans un pays, que par la continuité.³

Nous croyons tenir là un autre facteur d'explication de la réticence aux prix standard, à un degré bien moindre il est vrai : cette assimilation aux prix de revient techniques d'antan ne risquait-elle pas d'apparaître come un recul en fait de progrès auprès de beaucoup de collaborateurs ?

Cette citation de Matter, extraite d'une note rédigée en 1949, est à rapprocher de celle qu'il écrira deux ans plus tard, dans laquelle il déclarera : « quant aux prix standard vous savez que j'y suis tout à fait opposé car cela ne rendrait aucun service, au contraire. »⁴ On voit que plutôt que gagner du terrain, l'idée des standards a régressé dans l'esprit de Matter. L'instabilité monétaire que connaît alors le monde, on est en pleine guerre de Corée, explique sans doute pour beaucoup sa position. Et de déclarer, dans cette même note, « ce sont les consommations en poids, en Kwh, en heures par tonnes qu'il faut étudier et non leur représentation en francs. C'est d'ailleurs aussi la conclusion de la mission en USA, à laquelle a participé M. Benoit ».

¹ R. DESCARTES. *Discours de la méthode*, 1637, troisième partie.

² Archives Pechiney 00-01-10021, Observations sur les "Réflexions sur les comptes de gestion", 17 septembre 1949. Une "modification de détail" paraît néanmoins nécessaire à Jouven... "la suppression des comptes commerciaux".

³ Archives Pechiney 00-01-10021, Observations sur les "Réflexions sur les comptes de gestion et le contrôle budgétaire", 26 septembre 1949.

⁴ Archives Pechiney 00-01-10021, note à M. de Vitry (copie à M. Jouven) du 29 novembre 1951.

La dernière phrase a de quoi surprendre quand on connaît les positions continues de Benoit à promouvoir les prix standard : qui évitent, selon lui, les inconvénients des prix techniques (plus besoin d'une double comptabilité, plus de prix d'ordre dont l'utilisation s'était révélée parfois trompeuse, etc), et surtout qui présentent les avantages de fournir promptement l'information, de faciliter le suivi des performances,...

A n'en pas douter, les comptes de gestion qui firent leur apparition à la Libération chez Pechiney, ont desservi les standards. Proposés dès 1949, ces derniers seront perçus par la Direction comme une perturbation, une régression, par rapport à l'expérience qui était conduite¹.

Fin 1953, Pechiney dépêcha une mission aux Etats-Unis « pour étudier les méthodes administratives et comptables appliquées par Kaiser [producteur d'aluminium] et quelques autres sociétés américaines »². Ce sera une nouvelle opportunité pour le service OI — après avoir rappelé les difficultés d'interprétation des comptes de gestion — de présenter les mérites de la comptabilité à prix standard³.

En 1955, Benoit déclarait « l'introduction des prix standard est à considérer comme un progrès important et nous pensons que leur emploi se généralisera »⁴. Propos qu'il aurait pu tout aussi bien avoir tenus six ans auparavant. M. Josselin, son collaborateur à cette époque, qui occupera à partir de 1962 la responsabilité du contrôle du budget, nous a confirmé lors d'un entretien cette généralisation des standards au sein de Pechiney. Mais elle n'intervint qu'au cours des années 1960⁵.

En sus des obstacles communément rencontrés lors de la diffusion des standards, on peut s'interroger, dans le cas de Pechiney, si d'autres facteurs ne vinrent pas s'ajouter. N'y eut-il pas opposition entre la direction et l'encadrement quant à l'opportunité de faire circuler de l'information financière le long de l'échelle hiérarchique ? Opposition également entre Benoit, l'ingénieur civil des Mines, qui tint des positions opérationnelles chez Pechiney dont celle de responsable d'usine, et Jouven, « corpsard X-Mines », qui occupa tout au long de sa carrière des responsabilités d'état-major ?

¹ Fin 1951, Jouven manifeste toujours son hostilité aux prix standard, ainsi écrit-il à son directeur-général, de Vitry, « au risque de paraître têtu je répète que je préfère notre système actuel de comptabilité, avec toutes ses imperfections, mais qui a au moins l'avantage de permettre aux gens qui utilisent vraiment les prix de revient, c'est-à-dire votre serviteur, Loeffel, les Directeurs d'usine et les ingénieurs de les comprendre car ces prix de revient sont les mêmes depuis deux ans », archives Pechiney 00-01-10021, lettre du 5 novembre 1951, copie à M. Matter.

² Archives Pechiney, 00-10-18928, "Amélioration des méthodes administratives et comptables", 27 septembre 1954.

³ Archives Pechiney, 00-10-18928, "Note concernant les principales critiques adressées couramment à l'organisation comptable de la Compagnie", 15 septembre 1954, signé J. Latil (membre du service Organisation Industrielle).

⁴ Cegos. *Du prix de revient au contrôle budgétaire*. Paris : Ed. Hommes et techniques, 1956, p. 21.

⁵ Interviews des 11 et 19 juin 1996. M. Josselin, polytechnicien de formation, entra en 1947, à l'âge de 37 ans, chez Pechiney. Dès son arrivée, il travailla au service OI, sous la responsabilité de Benoit. Son parcours s'inscrit, dans la lignée de Benoit, comme l'un des « hussards » des standards : mission de productivité aux Etats-Unis en 1953 (il avait Gélénier, entre autres, comme compagnons de voyage), conférencier au CRC,...

B- Le refus du direct costing chez Pechiney.

C'est en toute conscience que les dirigeants se refusèrent d'adopter l'approche du direct costing, non pas qu'ils aient ignoré le raisonnement marginaliste mais sans doute jugeaient-ils prudent de le tenir confidentiel.

Il nous paraît nécessaire de rappeler, après L. Ferrand, « que l'industrie de l'aluminium a connu une période très dure, lorsque ce métal fut coté en 1908 1 fr. 50 et même parfois 1 fr. 20 »¹ — ce qui correspondait à « un prix de revient réduit aux décaissements de trésorerie » ou encore à « un prix de revient de crise » (les expressions sont de Ferrand) — alors qu'il se vendait le double en 1907.

C'est dans une large mesure de cet effondrement des cours que devait naître le cartel de l'Aluminium Français en 1911 dont nous reparlerons. De surcroît, gageons que cette expérience, qui faillit être fatale aux entreprises d'aluminium, marqua leur mémoire quant aux effets désastreux que peut avoir le calcul d'un prix de revient qui fait l'impasse des frais fixes.

En 1932, l'industrie française de l'aluminium est frappée par la crise mondiale, la production totale chute de 45 %². P. Chaumié, alors Secrétaire Général de Pechiney, en vient à évoquer une stratégie fondée sur « le prix de revient de trésorerie de l'aluminium » qu'il évalue à une moyenne inférieure à 5 francs le kilo³. Prévoyant un maintien de la crise il suppose que « dans les années qui vont venir la consommation globale métallurgique n'augmentera pas » et préconise de ramener le prix officiel en-dessous de 8 fr. 50 — il cote alors 10 fr. 50 — pour augmenter la part de l'aluminium dans les utilisations possibles. Son diagnostic se résumant dans la formule : « c'est la place des autres métaux qu'il nous faut prendre ».

Plusieurs études vont être conduites pour apprécier quel prix permet de maximiser le profit en tenant compte de l'augmentation des quantités vendues qui résulte d'un prix moindre. C'est ce qu'illustrent les courbes en figure 4⁴ qui s'inscrivent dans un quadrant ayant pour abscisses deux axes superposés : les quantités vendues et les profits, et en ordonnée le niveau de prix. Pour calculer le profit, le rédacteur de la note a décomposé le prix de revient en une partie variable et une partie fixe dont il fournit une représentation graphique que nous reproduisons également (figure 5).

¹ L. FERRAND. «Le problème des prix dans la métallurgie de l'aluminium», *Revue d'économie politique*, avril 1937.

² F. HACHEZ-LEROY. *L'aluminium Français. Instrument d'une stratégie de groupe*. Thèse : Université de Paris IV, 1995, p. 388.

³ Archives Pechiney 001-10-20529, «Lutte contre les difficultés économiques», note pour M. Level du 29 juin 1932. La note de Chaumié est consécutive à une visite que Louis Renault rendit à Level et au cours de laquelle le constructeur automobile lui a fait part de sa réflexion pour sortir de la crise. Elle consistait à abaisser les prix de vente de l'automobile pour la rendre accessible à une plus grande clientèle.

⁴ Archives Pechiney, 00-1-20045, «Note sur l'aluminium. Détermination du prix de revient», décembre 1933, exemplaire adressé à M. de vitry (il occupe alors le poste de directeur de la Compagnie).

Figure 4 : Graphique de maximisation des profits, en 1933

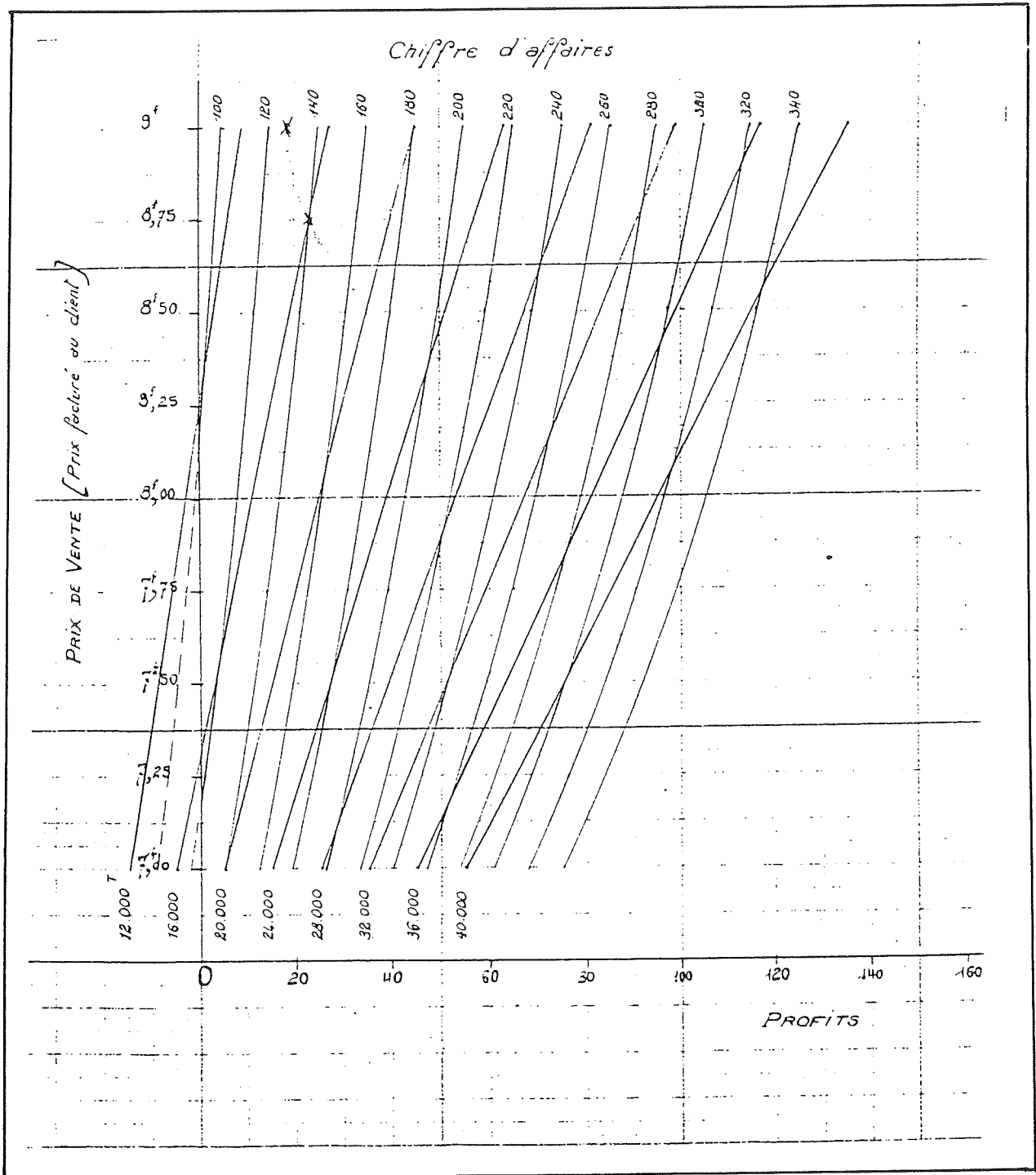
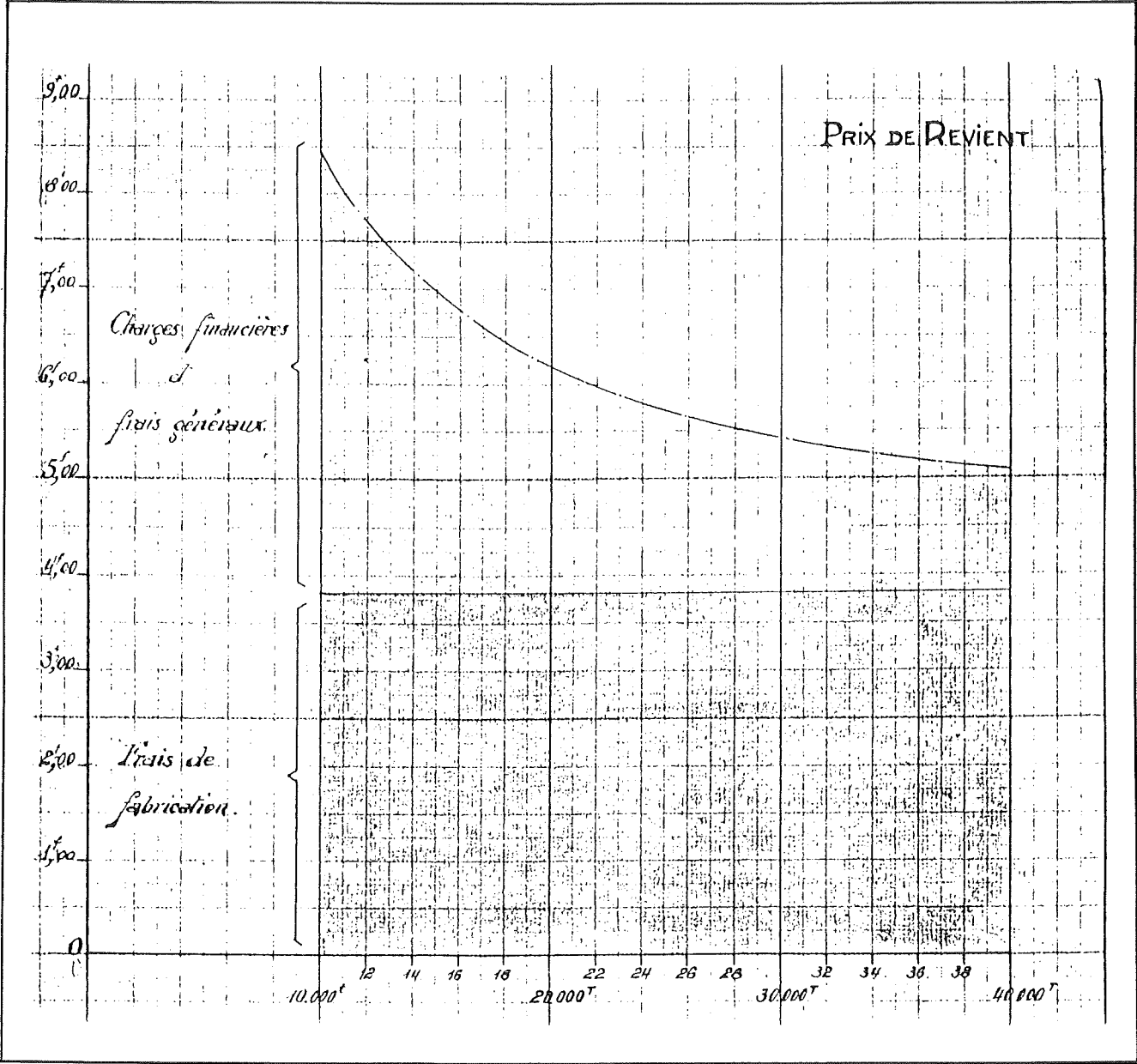


Figure 5 : Approche du prix de revient en charges fixes et variables



Il faut attendre octobre 1934 pour voir le cours de l'aluminium baisser. Et encore son prix n'est-il pas aligné sur la proposition de Chaumié, il s'affiche à 9 fr. 50. On peut penser que le souvenir de l'avilissement des prix vécu en 1908 fut présent à l'esprit des industriels de l'aluminium durant la crise des années trente et leur permit d'éviter des prix de panique. De surcroît, l'appartenance à un cartel était de nature à soutenir les cours¹. Nous verrons qu'à partir de 1936, ce ne sera plus le problème de la baisse de ses prix qui se posera à Pechiney, mais celui de leur hausse.

Un autre enseignement ressort de ces études, les dirigeants de Pechiney étaient sensibilisés au raisonnement marginaliste affranchi, par définition, du prix de revient comptable. Ce que Benoit expliquera en ces termes, vingt ans plus tard :

Voilà un problème, celui du prix réel de la production marginale, qui n'est accessible par aucun moyen comptable ; il faut qu'un homme [...] décortique le problème à l'usage du chef d'entreprise et lui dise : "pour le marché que vous visez en Argentine, qui est de 5.000 unités, voilà le prix limite que vous pouvez faire." Il n'y a pas d'autre solution.²

A rapprocher de ce que Coase déclarait en 1937 !

La référence à l'Argentine n'est sans doute pas due au hasard. On trouve une étude, réalisée en 1951, dans laquelle les prix de revient différentiels sont examinés afin de faciliter la réflexion sur l'opportunité d'une décision d'investir dans le pays³. L'utilisation du concept économique de coût différentiel apparaît d'ailleurs régulièrement dans des prises de décisions chez Pechiney.

Que la notion de coût marginal ait été connue des dirigeants, nous le savons à présent. Etaient-elles pour autant diffusées à d'autres échelons hiérarchiques ? Il est vraisemblable que non.

Cailluet rapporte que Jean Benoit « s'opposait absolument à fournir aux opérationnels leurs prix de revient marginaux ; pour lui une des façons sûres de se ruiner "était de communiquer les prix marginaux des produits aux exécutants des services commerciaux... et parfois à leur chef" »⁴.

Et c'est pourquoi, pensons-nous, l'approche du prix de revient selon le direct costing ne s'imposa pas chez Pechiney. On dispose, à l'appui de cette thèse, de nombreuses

¹ Depuis 1926, un cartel international de l'aluminium s'était reconstitué (l'Aluminium Association). Il fixait un prix standard dont les membres (l'Aluminium Français et par conséquent Pechiney) ne pouvaient s'écarter de plus de 15 % (cf. HACHEZ-LEROY, déjà citée, p. 338). L'une des études de maximisation des profits selon un raisonnement marginaliste envisage une situation où Pechiney vendrait 14.000 tonnes à 9 F/Kg et examine l'incidence d'une vente supplémentaire de 2.000 tonnes à 7 F, or le lecteur (l'un des dirigeants de Pechiney) annota, en marge de ce paragraphe, « non-car l'Alliance joue ». On comprend par là que du fait de son appartenance à un cartel, Pechiney bornait son raisonnement marginaliste.

² Archives Pechiney 001-7-30994, Jean Benoit. "La prévision et le contrôle de gestion". Journées d'études des 20 et 21 janvier 1956 organisée par l'IAE de Rennes.

³ Archives Pechiney 00-1-20046, "Fabrication d'aluminium en Argentine. Etude du prix de revient", Paris, 27 décembre 1951. Sur le rôle des prix de revient dans l'investissement chez Pechiney, on se reportera au DEA d'Anne PEZET, *L'évolution du coût d'investissement à la tonne d'aluminium*, 1994, Paris IV, p. 54-58 ; une thèse est à venir.

⁴ Ludovic CAILLUET. *Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Pechiney des années 1880 à 1971*. Thèse : Université Lyon II, 1995, p. 495.

déclarations sur le sujet. Et notamment celle, en 1958, où Benoit évoque « ce que les experts appellent dans leur jargon le “Direct costing” et qui consiste dans son principe à ne pas répartir les charges “équivoques” »¹.

Le point mort rencontra-t-il davantage de succès auprès de la Compagnie ? On serait tenté de le penser à la lecture d'un cas du CPA, tiré de Pechiney, dans lequel on peut lire : « Une forme intéressante de graphique est celle dite du “point mort” dont la détermination bien qu'extrêmement délicate, donne cependant des indications utiles sur la “zone dangereuse” en deçà de laquelle une entreprise sera en perte. »² Pourtant, quand le point mort fut présenté en 1951 par Benoit à Jouven, ce dernier fit le commentaire suivant : « Ce graphique est, à mon avis, beaucoup trop simpliste. »³.

Nous reviendrons en conclusion sur les enseignements à tirer de l'évolution des calculs du prix de revient chez Pechiney. Pour le moment, bornons-nous à constater que les notions rapportées par Benoit, et ses collaborateurs, des Etats-Unis, lors de missions d'étude entre 1951 et 1953, ne rencontrèrent pas auprès des dirigeants de Pechiney d'adhésion spontanée. Pourtant, sur cette période, les dirigeants de l'entreprise étaient pénétrés du souci de réaliser des gains de productivité. C'est dans cet esprit que Matter, en 1951, mit en place la notion de prime de productivité : en début d'année des objectifs de consommation pour la fabrication d'une tonne d'aluminium étaient arrêtés entre le directeur d'usine et le siège ; en fin d'année les économies supplémentaires obtenues (en personnel, en énergie,...) étaient valorisées en extra-comptable, diminuées de l'impôt sur les bénéfices et versées pour moitié au personnel⁴. Le calcul du prix de revient était ainsi moins directement convoqué pour apprécier la productivité, mais pendant le même temps, il était très sollicité en externe pour convaincre les services du contrôle des prix du bien-fondé des augmentations de prix réclamées. C'est de ces aspects du prix de revient externes à la gestion de l'entreprise, pourrait-on dire, que nous allons à présent traiter.

¹ Archives Pechiney, 001-5-30993, chrono Jean Benoit, “Questions comptables et budgétaires intéressant l'ASO”, 28 mai 1958.

² Cas CPA S. 3 396.

³ Archives Pechiney 00-01-10021, note du 5 novembre 1951 adressée à M. de Vitry. M. Josselin nous confirma que sa direction n'avait guère d'estime pour ces calculs de point mort. A rapprocher de ce qu'en dira Jacques Lesourne dans son ouvrage-culte des années 1960 (et encore au début des années 1970) : « Le break-even chart (graphique du profit nul) est l'un des outils de gestion les plus populaires aux Etats-Unis. Bien qu'il ne soit qu'un mode de représentation rudimentaire que les techniques modernes ont rendu périmé, il peut encore, du fait même de sa simplicité, rendre quelques services. » J. LESOURNE. *Technique économique et gestion industrielle*. Dunod : Paris, 1958. 619 p.

⁴ Entretien avec M. Josselin. Le montant de cette prime tournait aux environs de 15 % du salaire annuel. Il est arrivé que le chiffre dépassât 50 % !

§2- Le calcul du prix de revient pour et par les tiers

La parenté est claire entre Marx qui écrit, en 1867 : « C'est là sur le marché, que se vend la force de travail, pour être exploitée dans la sphère de la production, où elle devient source de plus-value »¹, et ce qu'explique la CGT, en 1948 : « Les salaires payés — éléments du prix de revient — représentent la valeur de la force de travail des ouvriers. Dans le cadre de l'économie capitaliste, nous savons qu'il y a exploitation de l'ouvrier par le capitaliste, qu'il y a production de plus-value, origine des profits. [...] Le prix de revient est donc une notion essentielle, puisque, par sa connaissance on peut discerner la part des salaires dans le coût de fabrication d'un produit déterminé. »²

A ces lignes, nous percevons comment, par cette mise en cause du profit, la réflexion politique — de gauche, mais également des franges de l'extrême-droite³ —, a pu s'intéresser aux questions de prix de revient.

Dans le cas de Pechiney, les interrogations vont être renforcées du fait de son appartenance à un cartel, international de surcroît.

La Première Guerre mondiale va susciter : une suspicion quant au patriotisme du producteur d'aluminium, une volonté de s'assurer que l'entreprise ne spéculé pas sur les épreuves infligées aux Français, et apporte sa contribution aux efforts financiers. C'est dans ces conditions qu'une première série de calculs du prix de revient apparaîtront pour satisfaire aux exigences du juge, du fonctionnaire, du législateur.

L'arrivée au pouvoir des forces du Front populaire placera le calcul du prix de revient au centre d'une réflexion publique sur le « civisme » de Pechiney, son dynamisme économique.

Le blocage des prix de l'aluminium qui succèdera aux mouvements sociaux, et perdurera sur toute la période qui nous intéresse, conduira à un calcul du prix de revient auquel J. M. Clark n'avait pas songé quand il listait, en 1923, les différents usages possibles : celui de justification auprès de l'Administration.

¹ K. MARX. *Le Capital*. Paris : Garnier Flammarion, 1969, p. 151.

² «La détermination du prix de revient». Revue des comités d'entreprise. Paris : CGT, août 1948, n° 5, p. 22. Merci à Ludovic Cailluet d'avoir porté à notre connaissance les articles de cette revue qui consacra plusieurs numéros (n° 2 à 5) au calcul du prix de revient. Il s'agissait d'informations destinées aux membres des comités d'entreprise, apparues avec la Libération ; si les techniques présentées, celles de la comptabilité industrielle, sont des plus orthodoxes, le style, dont nous avons un échantillon par la citation, s'écarte de celui rencontré dans les ouvrages dont nous avons précédemment rendu compte.

³ L'idéologie de l'Action Française présente des facettes sociales, anti-libérales, corporatistes. Maurras ne fut pas en reste pour dénoncer la ploutocratie (cf. E. WEBER. *L'Action française*. Paris : Fayard, 1985). Des auteurs comme Maurice Barrès, Léon Daudet, Céline, ne manquèrent pas de s'attaquer aux forces du profit. Le syndicaliste Georges Sorel fraya, au tournant du siècle avec les idées royalistes par l'entremise de Georges Valois. Il n'est pas inutile de noter que, trente ans plus tard, Jean Coutrot se rapprochera, pour un temps, des idées de Valois (sur Coutrot et les intellectuels, on se reportera à O. DARD, thèse déjà citée, p. 50-57). Les propos de Bernard-Henri LEVY. *L'idéologie française*. Paris : Grasset, 1981, stimulent la réflexion. On lira également de P. ORY et J-F SIRINELLI. *Les intellectuels en France*. Paris : A. Colin, 1992.

I- Premier conflit mondial, premières divergences

A- Escarmouches sur des faits antérieurs à 1914

Début 1919, une commission d'enquête s'était constituée afin de savoir si les constructeurs d'aluminium n'avaient pas favorisé l'Allemagne, avant 1914, en lui vendant à conditions préférentielles¹.

Pour prendre l'année 1912, on relève que le prix consenti aux exportations vers l'Allemagne était de 2 F quand les industriels français payaient, eux, 2,10 F (voir figure 6 pour l'évolution des prix de vente entre 1903 et 1942). C'est Gabriel Cordier qui va devoir s'expliquer devant la Commission, comme vice-président du syndicat de l'aluminium, sur le reproche d'avoir ainsi porté « préjudice à l'industrie nationale ».

Il est intéressant de citer la réponse que Cordier fait au Président qui lui demande si 2 F « était un prix limite » :

Oui, y compris le prix de la force motrice, les frais généraux et les charges financières d'intérêt de d'amortissement. Je précise ce détail parce que je constate dans les prix de revient de l'aluminium tels qu'on les indique, des erreurs profondes provenant de ce fait que tantôt on comprend dans le prix de revient la valeur de l'énergie électrique, et tantôt on ne la comprend pas, ce qui fait un écart de 40 centimes environ par kilo, que de plus, souvent on ne tient compte ni des frais généraux, ni des charges financières qui sont pourtant des éléments essentiels du prix de revient.

On reconnaît dans ce raisonnement les stigmates de l'effondrement des cours de 1908 et de l'aversion que Pechiney continuera de nourrir à l'égard des méthodes de calcul en marge sur coût variable.

Dès lors, la question à laquelle va devoir répondre Cordier est : « pourquoi vous ne jugiez pas possible d'appliquer à la France le prix que vous avez convenu de faire à l'Allemagne ? »

Ayant fourni à la Commission la décomposition du prix de revient de l'époque dont le total s'élevait à 2,055 F, Cordier peut rétorquer, à juste titre, que « les producteurs jugeaient qu'ils ne pouvaient pas vivre et assurer comme il est nécessaire le développement de leur industrie avec le prix de 2 F ». Quant à la justification d'un prix de 2 F pour l'Allemagne, elle provient, nous dit-il, d'un simple alignement sur le prix de la concurrence².

¹ Les faits et citations que nous rapportons sont tirés des compte-rendus d'audience conservés par Pechiney sous la cote 500-1-17767, Dr 7.

² On trouve confirmation de ce niveau de prix de revient avec l'analyse faite en novembre 1913 par l'exploitant du Crédit Lyonnais sur PCAC. On notera que l'auteur de cette étude distingue un « prix de revient » hors frais généraux et amortissements, cela renvoie au propos de Cordier de 1919 que nous avons cité. Archives de la banque, cote DEEF 21124, voir p. 10-17.

Figure 6 : Prix de vente de l'aluminium entre 1903 et 1942

ANNEXE I

PRIX DE VENTE DE L'ALUMINIUM DEPUIS 1903

en suspenaion de la taxe à la production instituée en 1937
Taxe sur le chiffre d'affaires comprise avant cette date.

1942	.....	frs:	19,75
1941	.....	"	19,75
1940	- 1er Mai	"	19,75
1939	- 1er Décembre	"	18,75
	- 1er Mai	"	13,978
	- 25 Janvier	"	13,84
1938	- 4 Mai	"	12,25
	- 14 Mars	"	12,25
1937	- 2 Novembre	"	12,-
	- 1er Juillet	"	11,025
	- 1er Février	"	11,025
1936	- 9 Décembre	"	11,25
	- 2 Octobre	"	10,25
	- Juillet	"	10,25
1934	- 4 Octobre	"	9,50
1932	- 6 Janvier	"	10,50
1930	- 18 Octobre	"	11,10
1928	- 22 Mai	"	12,-
1927	- 19 Février	"	13,30
1926	- 31 Décembre	"	14,60
	- 3 Décembre	"	15,30
	- 10 Novembre	"	16,50
	- 23 Octobre	"	17,80
	- 18 Septembre	"	17,80
	- 7 Août	"	18,50
	- 17 Juillet	"	19,40
	- 12 "	"	18,35
	- 3 "	"	17,60
	- 19 Juin	"	16,80
	- 12 Juin	"	16,25
	- 7 Mai	"	15,50
	- 18 Janvier	"	14,-
	- 1er Janvier	"	13,-
1925	- 21 Novembre	"	13,-
	- 29 Octobre	"	12,-
	- 24 Août	"	11,05
	- 9 Juin	"	10,60
1924	- 19 Août	"	10,15
	- 12 Mars	"	9,50
	- 12 Janvier	"	8,50
1923	- 19 Décembre	"	8,-
	- 5 Octobre	"	7,70
	- 5 Septembre	"	7,70
	- 21 Juillet	"	7,45
1923	- 15 Juin	FRS	7,25
	- 2 Février	"	7,10
1921	- 4 Mai	"	6,50
	- 24 Mars	"	7,50
	- 7 Janvier	"	8,50
1920	- 3 Décembre	"	9,35
	- 18 Mai	"	10,50
	- 20 Avril	"	10,-
	- 19 Février	"	8,90
	- 4 Février	"	7,30
	- 16 Janvier	"	6,60
1919	- 2 Décembre	"	6,25
	- 24 Octobre	"	5,50
	- 6 Août	"	4,75
	- 10 Mars	"	3,85
1918	- 23 Décembre	"	4,85
	- 1er Janvier	"	7,50
1917	- 1er Octobre	"	6,80
1916	.....	"	4,-
1915	- Août	"	4,-
	- Juillet	"	3,-
	- Mai	"	2,50
1914	.....	"	2,10
1913	.....	"	2,10
1912	.....	"	1,85
1911	.....	"	1,90
1910	.....	"	1,65
1909	.....	"	1,60
1908	.....	"	1,50
1907	.....	"	2,85
1906	.....	"	3,35
1905	.....	"	3,-
1904	.....	"	3,15
1903	.....	"	3,10

Enfin, Cordier fait remarquer à la Commission qu'au prix de 2 F, les transformateurs allemands n'étaient nullement favorisés par comparaison avec les industriels français, puisque les premiers devaient acquitter de surcroît 0,50 F pour droit de douane et d'ajouter « que si, suivant une autre politique, qui n'est pas la nôtre, d'ailleurs, on n'eût pas créé un marché d'exportation, même au prix de certains sacrifices, le prix de revient en France eût été augmenté, car, d'une part la fabrication sur une grande échelle est meilleur marché que la fabrication réduite et, d'autre part, la charge de capital investi pesant sur le prix de revient, eut été beaucoup plus lourde par kilog [*sic*] de métal ».

Autant d'arguments qui parviendront à convaincre la commission du patriotisme des industriels de l'aluminium.

B- La négociation des prix pendant la guerre

Le prix de l'aluminium passa de 2,25 F, en 1914, à 7,50 F en 1918. Nous disposons d'informations sur la hausse qui intervint en août 1915, portant les cours de 2,25 F à 4 F et sur celle d'octobre 1917 qui conduisit de 4 F à 6,80 F¹. Elles vont confirmer la faiblesse, entrevue par ailleurs, que manifesta le pouvoir politique dans les négociations avec ses fournisseurs durant la Première Guerre.

Dans les deux cas, les hausses réclamées par les industriels sont fondées sur l'incidence des augmentations qu'eux-mêmes enregistraient aux différents stades de leur prix de revient : matières premières, main-d'œuvre, frais généraux, énergie. La présentation adoptée est d'ailleurs identique en 1915 et 1917.

Dans les deux cas le calcul fait ressortir un « total des augmentations du prix de revient » tel que « la hausse du prix moyen de vente [demandée] couvre donc tout juste ces augmentations ».

Dans les deux cas les hausses réclamées seront accordées par l'Etat-client.

En 1915, la demande formulée par Badin pour l'Aluminium Français est assortie du commentaire suivant : « En limitant cette hausse comme ils l'ont fait, les producteurs français d'aluminium ont renoncé complètement à tout bénéfice supplémentaire ayant sa source dans les circonstances de guerre ». Et, en effet, dans les calculs qui étaient présentés, le chiffre de 0,60 F de bénéfice par kilo fut conservé.

En 1917, le bénéfice apparaît à 675 francs la tonne (voir figure 7), mais les industriels font remarquer que « rien n'est compté pour les frais de vente, [...] pour l'amortissement normal des installations, [...] pour l'amortissement des surdépenses », soit au total 677,50 francs par tonne. Ce qui amène le rédacteur (anonyme) de la demande à la conclusion suivante : « ces trois éléments, si on les faisait entrer en ligne de compte, réduiraient sensiblement à zéro le bénéfice ».

¹ Archives Pechiney 001-0-11332.

PRIX DE REVIENT DE L'ALUMINIUM AUX 1.000 K°

	AVANT GUERRE			AOÛT 1915			OCTOBRE 1917		
	Quant.	Coût	Prix	Quant.	Prix	Coût	Quant.	Prix	Coût
Alumine calcinée	2.000	300,-	600	2.000	545,50	1.091,-	2.000	811,-	1.622,
Electrodes	1.000	250,-	250	1.300	459,-	596,70	1.200	1.311,-	1.573,
Cryolithe	200	600,-	120	300	900,-	270,-	250	1.700,-	425,
Entretien des fours			50			150,-			250,
Main-d'oeuvre			100			150,-			180,
Frais Généraux			150			300,-			350,
			1.270			2.557,70			4.400,
Courant	30.000	0,0125	380	35.000	0,0137	480,-	35.000	0,0150	525,
Total :			1.650			3.037,70			4.925,
Bénéfice :			600			662,30			675,
Prix de vente net ,			2.250			3.700,-			5.600,

Figure 7 : Evolution du prix de revient durant la Première Guerre

Sachant que PCAC et SEMF enregistrèrent des bénéfiques records entre 1914 et 1918 — nous y reviendrons dans les paragraphes qui suivent —, on peut s'interroger sur leur capacité respective à calculer un prix de revient. Badin, en août 1915, concluait sa demande d'augmentation de prix en écrivant : « Les producteurs français sont en droit d'espérer qu'on appréciera comme il convient leurs efforts en vue de la Défense Nationale et leurs renoncements à tous profits, cependant légitimes, que les circonstances auraient permis de réaliser » ; qui a dit « la mémoire est révolutionnaire » ?

Cailluet rapporte qu'Albert Thomas, quand il était secrétaire d'Etat à l'Artillerie et aux Munitions, chargea Maurice Halbwachs, en 1916, « de contrôler les déclarations des industriels sur leurs besoins et sur leurs prix de revient »¹. Le normalien, futur professeur de sociologie à la Sorbonne, retira de son enquête sur le terrain le sentiment que Badin péchait sans doute par pessimisme quand il se plaignait de la détérioration du prix de revient de l'aluminium. Mais ces observations n'eurent guère d'effet, faute d'une structure de contrôle comparable à celle qu'adopta la Grande-Bretagne pendant le conflit et qui se révéla fort efficace outre-Manche².

C- Contestation des bénéfiques de guerre

Si nous entrouvrons le couvercle de cet épais dossier, c'est sans malice. Pas davantage qu'en matière de prix nous ne cherchons à porter de jugement. Il nous semble intéressant pour l'unique raison qu'il permet d'éclairer le problème de l'amortissement après 1915³. Apprécier si Pechiney profita de la guerre pour s'enrichir serait toute autre question. Aussi, pour faire bonne mesure avec les lignes précédentes, convient-il ^{de} rapporter ces propos de Pierre Chaumié qui, en 1937, estimait alors qu'il occupait le poste de Secrétaire Général d'AFC : « en fait, en bilan or, la guerre s'est traduite par une perte pour nos Sociétés. »⁴

Nous avons vu *supra* que les amortissements n'ont été incorporés comptablement aux prix de revient qu'après les années trente. En 1950, d'après ce que nous savons par Matter et Benoit, la méthode était surtout d'inspiration fiscale ; elle se serait affinée par la

¹ Ludovic CAILLUET. *Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Pechiney des années 1880 à 1971*. Thèse : Université Lyon II, 1995, p. 126.

² Anne LOFT, déjà citée. Sur les relations qui s'instaurèrent entre les entreprises et l'Etat durant la Première Guerre mondiale, on se reportera au livre de J. F. GODFREY. *Capitalism at War: Industrial Policy and Bureaucracy in France 1914-1918*. New York : Berg, 1987. sur le contrôle des prix voir p. 118-120.

³ Sur cette question, on consultera avec profit la thèse de Jacques NOUEL. *L'amortissement dans la loi sur les bénéfiques de guerre*. Paris : Sirey, 1923. Pour la période qui précède, nous disposons de l'ouvrage de Yannick LEMARCHAND. *Du dépérissement à l'amortissement*. Nantes : Ouest Editions, 1993. Sur l'incidence de l'amortissement sur le prix de revient, on se reportera particulièrement au chapitre III, section II, p. 447-465. Nous remercions Y. Lemarchand de nous avoir donné accès à ses lumineuses « notes de travail sur l'histoire de la fiscalité des bénéfiques ». Article à venir...

⁴ Archives Pechiney 00-12-20022, courrier du 10 septembre 1937. On ne connaît pas le destinataire de la lettre, mais les propos indiquent clairement que Chaumié s'exprime là sincèrement, sans chercher à faire accroire son lecteur.

suite pour mieux correspondre aux réalités économiques¹. Nous allons voir comment la question était perçue avant 1920.

Rappelons que par la loi du 1er juillet 1916, les entreprises avaient à s'acquitter d'un impôt qui s'appliquait sur la partie dépassant la moyenne des bénéfices « normaux » réalisés au cours des trois années qui avaient précédé la guerre. Pour apprécier le niveau normal des bénéfices, l'industriel pouvait choisir l'une des trois formules suivantes : prendre le montant de sa patente et la multiplier par trente, retenir les bénéfices tels qu'il ressortaient des livres de comptes et les soumettre à la vérification d'une commission *ad hoc*, calculer 6 % des capitaux engagés, le montant obtenu étant alors le bénéfice normal. C'est cette dernière formule que PCAC retint pour déterminer sa contribution aux bénéfices de guerre et qui nécessitait de définir ses capitaux engagés².

Dans ces conditions, pour minimiser son impôt, l'intérêt de PCAC était, d'une part, de présenter le niveau d'immobilisations, de capitaux engagés, le plus élevé possible, et, d'autre part, de dégager un bénéfice annuel le plus faible permis.

Si l'on s'en tient à l'année 1915 pour laquelle le bénéfice de PCAC s'éleva à 7,46 millions de francs, selon la valorisation des amortissements qu'on adoptât, le bénéfice normal était de sept millions, estimation faite par l'entreprise, ou quatre millions, estimation faite par la Commission *ad hoc*.

L'usine d'Eguilles nous fournira un exemple. Achetée en 1911, « son prix d'acquisition [fut] entièrement amorti en 1913, or dans l'esprit des propriétaires de PCAC, il ne s'agissait pas [...] d'une dépréciation, mais de la constitution immédiate d'une réserve. »³ En 1914, l'usine d'Eguilles ne figure donc plus à l'actif et par conséquent ne peut être incluse dans les capitaux engagés. Or nous avons compris que l'intérêt de l'entreprise est justement de voir ce montant le plus haut possible puisque l'impôt ne vient frapper que la partie qui excède la rémunération des capitaux engagés. Cela conduit PCAC à réintégrer la valeur d'achat de l'usine dans le calcul du montant des capitaux engagés en arguant de ce qu'on ne saurait nier l'existence de cet établissement qui produisit 15.000 tonnes en 1915. En revanche, l'administration s'en tient aux immobilisations qui apparaissaient au bilan de 1914 et par ce motif rejette l'usine d'Eguilles de l'enveloppe des capitaux engagés.

A l'inverse, concernant les « immobilisations considérables » que PCAC réalisa pendant la guerre, et dont elle a tout intérêt à les voir diminuer son bénéfice imposable par

¹ Voir, par exemple la « Note sur la répartition des Frais Généraux de la Compagnie » rédigée par J. Matter le 30 août 1950. Archives Pechiney 001-10-20530.

² Sur la politique (fantasque) d'amortissements de la SEMF, on se reportera au courrier du 29 avril que G. Cordier adressa aux contributions directes, archives Pechiney 00-12-20022.

³ Archives Pechiney 00-12-20016, « Contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels et supplémentaires réalisés pendant la guerre », 15 septembre 1917. Une pratique répandue si l'on s'en rapporte à Nouel, déjà cité, qui nous dit, page 79, à propos des travaux neufs « que certaines entreprises, avant guerre [celle de 14-18], avaient l'habitude d'amortir leurs travaux neufs intégralement, par imputation aux frais généraux, dans l'année de la dépense ou dans l'exercice suivant. » Voir également Y. LEMARCHAND, *Du déperissement...*, livre déjà cité.

le jeu d'importantes dotations aux amortissements, la Compagnie estime : « il serait actuellement anormal et profondément inéquitable d'exiger d'elle de réduire les amortissements qu'elle a effectués »¹.

La loi du 31 mai 1933 sur la révision des marchés de guerre cherchera à imposer, de nouveau, plus de quinze ans après les faits, les bénéfices réalisés par les sociétés entre 1914-1918, et ce, marché par marché. Cela provoqua l'inquiétude des membres de l'Union des Industries Métallurgiques et Minières qui y consacèrent leur réunion du 23 janvier 1934 (on trouve trace de la participation d'un représentant d'AFC) et les plongea dans la plus grande incertitude sur la manière dont le prix de revient devait se calculer². Il semble bien que l'affaire n'alla pas plus loin et les industriels devaient s'en trouver quitte pour leur perplexité.

Cinq ans plus tard, quand suivront les décrets relatifs à la loi du 11 juillet 1938, sur l'organisation de la nation en temps de guerre, nous verrons que les textes se feront plus précis, imposant la méthode selon laquelle les calculs doivent être conduits et présentés. Ils resteront controversés.

Mais n'anticipons pas. Auparavant, AFC va enregistrer les hausses de charges consécutives aux accords de Matignon. Cela va nous fournir l'occasion de voir comment fut appréciée alors l'incidence sur le prix de revient de l'aluminium et comment la répercussion sur le prix de vente s'interpréta différemment selon que l'on était dirigeant de l'entreprise ou « observateur extérieur » s'efforçant d'analyser « scientifiquement » le comportement d'une firme qui participait à un cartel.

II- Le Front populaire : la méfiance en partage

A- Réalité du cartel dans l'entre-deux-guerres, son cadre législatif

L'Aluminium Français, créé en 1911, comme nous avons eu l'occasion de le dire, regroupait les industriels qui fabriquaient ce métal en France. En plus de promouvoir l'utilisation de l'aluminium, son rôle était de parvenir à une harmonisation des prix entre les différents producteurs.

S'agissait-il d'une simple chambre d'enregistrement du prix désiré par ses membres ? L'exemple que nous développons ci-après, nous fait plutôt pencher pour une structure d'accueil où se conciliaient les tensions : celles qui naissaient au sein des fabricants français, celles résultant des différences entre les prix français et internationaux, celles liées au positionnement de l'aluminium par rapport aux autres métaux.

¹ Archives Pechiney 00-12-20016, "Amortissements effectués par la Cie PCAC", 28 mars 1923.

² AN 91 AQ 54.

Le 8 Décembre 1918, Toussaint adresse à Level, nouvel Administrateur-Délégué, un calcul du prix de revient de l'aluminium duquel il ressort qu'il ne « serait pas prudent de tabler, pour [la SEMF], sur un prix de revient inférieur de beaucoup à cinq francs. »¹ Ce qui conduit Level à juger que le prix de vente devrait s'établir à 5,40 F (figure 8). Lors de la réunion du Comité de Direction qui se tient le 16 décembre 1918, on peut lire dans le compte-rendu : « Après discussion, le Comité décide de demander à l'Aluminium Français d'admettre 5,40 F, pour le prix de vente à imposer [souligné par nous] prochainement à la clientèle. »²

Le 23 décembre 1918, le prix de l'aluminium passa de 7,50 F à 4,85 F. Il tombera à 3,85 F en mars 1919 et les producteurs vendirent sur toute cette période à perte³...

Au niveau mondial, après une éphémère existence avant la Première Guerre, apparaîtra en 1926 l'Aluminium Association⁴ qui jouera au niveau international un rôle similaire à celui de l'AF en France, notamment en terme de politique de prix.

En 1931, Louis Marlio⁵, Président du Cartel International de l'Aluminium et Administrateur-Délégué d'AFC, exposera publiquement, clairement, sinon impartialement, les mérites des ententes industrielles internationales, titre de la conférence qu'il prononce à l'Ecole de la Paix de Louise Weiss ; au cours de son exposé il déclare :

Jusqu'à ces dernières années, l'opinion générale était que tous les avantages des ententes pour les producteurs étaient compensés par un sacrifice égal des consommateurs. Ce n'est pas vrai. Et l'on peut dire aujourd'hui d'une façon certaine que [...] l'entente a pour objet, pour effet, de donner aux consommateurs, c'est-à-dire aux clients, des prix stables, des prix uniformes et des prix modérés.⁶

A ces lignes, on a l'intuition que depuis 1791, loi Le Chapelier abrogeant les corporations, et surtout 1810, avec l'article 419 du Code pénal réprimant toutes les manœuvres concertées ayant pour effet l'altération des prix, la législation sur les ententes en France a connu des interprétations menant vers davantage de souplesse.

¹ Archives Pechiney 00-12-20020, courrier de Toussaint adressé à Level le 8 décembre 1918. Il s'agit d'un calcul de prix de revient extra-comptable, en coût complet.

² Archives Pechiney 00-12-20019. Procès-verbaux des Comités de Direction de la SEMF.

³ F. HACHEZ-LEROY. *L'aluminium Français. Instrument d'une stratégie de groupe*. Thèse : Université de Paris IV, 1995, p. 235.

⁴ Sur ces deux cartels, voir F. HACHEZ-LEROY, thèse citée, p. 88-93 et 331-349.

⁵ Sur Louis Marlio, on se reportera au portrait que Henri Morsel en brosse dans le n° 2 des Cahiers d'histoire de l'aluminium, hiver 1987-88, p. 53-69. Cet article aide à mieux comprendre la « Position idéologique et [le] comportement politique d'un dirigeant d'une grande entreprise dans la première moitié du XXème siècle », à savoir la position d'un « libéral social » partisan d'une économie organisée, mais ennemi de tout corporatisme, qui ne manqua pas de faire connaître par la plume ses idées (Marlio avait complété sa formation X-Ponts par un doctorat en droit). Parvenu à la présidence d'AFC en 1939, il démissionna en 1940 et s'établit à Washington pendant la durée de l'Occupation.

⁶ Archives Pechiney 001-8-19060, LOUIS MARLIO. *Les ententes industrielles internationales*, Paris : Créteil, 1931, p. 15.

Figure 8 : Courrier de Level à Toussaint en 1918

USINES :

À FROGES & AU CHAMP (Isère)

À LA PRAZ & À ST-MICHEL (Savoie)

À L'ARGENTIÈRE (H^{ts} Alpes)

À GARDANNE (Bouches du Rhône)

Adresse Télégraphique :

ELECMÉTAL-FROGES

TÉLÉPHONE N°3

Adresser toute la Correspondance

À MONSIEUR L'ADMINISTRATEUR DÉLÉGUÉ

À FROGES (ISÈRE)

Sans désignation personnelle.

Froges (Isère), le 8 Décembre 1918

Monsieur Level (suite)

serait pas possible de tabler, pour
notre Société, sur un prix de revient
inférieur de beaucoup à cinq francs

— 0 —

Autre à étudier la question du linéaire
Parr vint honorablement, notre Société
avec un capital de 50 millions, ne peut
pas répartir annuellement moins de
5% à la réserve légale 181.250^{fr}
1^{er} tr sur 200.000 actions 2.000.000^{fr}
allocation statutaire 362.500^{fr}
Répart à nouveau 81.250^{fr} } 3.625.000^{fr}
Aussurés il faut ajouter :

Annuités <u>41.500.000</u>	=	2.075.000
<u>20</u>		
Impôts exceptionnels (?)		1.000.000
		6.700.000

Etat des Bénéfices

La note portefeuille rapporte 2000.000 x 2,0% = 1.040.000^{fr}
Les affaires d'acier, la batterie de cuivre, etc. : 1.200.000^{fr}
Il faudra que l'aluminium rapporte 6.460.000^{fr}

Etat égal	6.700.000
-----------	-----------

TÉLÉPHONE N°3

Adresser toute la Correspondance

À MONSIEUR L'ADMINISTRATEUR DÉLÉGUÉ

À FROGES (ISÈRE)

Sans désignation personnelle.

Avec la production annuelle de
8000 tonnes, que nous sommes en
droit d'obtenir de notre outilla
ge actuel, en supposant que tout
aille bien, le bénéfice par Kileys
d'al. devra être : $0^fr 65$
 $\frac{2.500.000}{8.000.000} = 0^fr 3125$
 $\frac{4.660.000}{8.000.000} = 0^fr 5825$

Et le prix de vente minimum 5^{fr} 60

ALUMINE ALUMINIUM PUR & ALLIAGES
FERRO-CHROME - FERRO-SILICIUM
ACIER ÉLECTRIQUE

La Première Guerre avait incité le législateur à repenser les textes. Cela aboutit à la loi du 3 décembre 1926 dont l'exposé des motifs précise : « moyennant une déclaration préalable, les ententes [...] qui ont pour objet de maintenir un équilibre normal entre la production et la consommation, ne pourront être l'objet de poursuites pénales, par application de l'article 419 du Code pénal, dès lors qu'elles n'auront eu recours à aucun des moyens frauduleux pour opérer ou tenter d'opérer la hausse ou la baisse. ».

La crise économique qui s'installe en France à partir de 1932 va même conduire les hommes politiques, de droite comme de gauche, à envisager les ententes comme remède¹.

En 1935, un projet de loi à l'initiative de P.E. Flandin et L. Marchandau vise à rendre obligatoires les ententes, dès lors que la majorité des membres d'une branche professionnelle y est favorable, afin de « neutraliser ceux qui, par leur action, faisaient échec aux effets attendus des programmes d'ensemble que les producteurs [...] avaient établis en vue de rétablir la situation. »² Adopté par la Chambre des députés, il ne parvint pas à franchir l'ordre du jour du Sénat.

En 1936, c'est C. Spinasse, le Ministre de l'Economie de Léon Blum, qui annonce un projet de loi sur les ententes, son objectif étant de réaliser un équilibre entre libéralisme et dirigisme, ce qu'il appelle, avec Coutrot, « une économie coordonnée ». Le projet connaîtra le même sort que celui de Flandin-Marchandau.

Le 12 décembre 1936, Coutrot écrit à Dubreuil, à qui il demande de quitter son poste au Bureau International à Genève pour le rejoindre au COST, « le sort de l'expérience actuelle dépend de la mesure dans laquelle on arrivera à équilibrer le poids des mesures sociales par une baisse des prix de revient et non par la hausse des prix de vente »³. A la lumière de cette appréciation, il nous paraît d'autant plus intéressant de nous pencher sur la manière dont Pechiney, modèle d'entreprise participant à une entente, calcule l'incidence des mesures sociales de juin à novembre 36 sur ses coûts ; confrontons ces chiffres à ceux qui ressortent de calculs du prix de revient de l'aluminium effectués par des tiers à l'entreprise sur la même période, enfin dressons le parallèle avec l'évolution du prix de vente.

B- Différentes méthodes de calcul, différentes conclusions

Dans une étude datée du 3 décembre 1936, destinée au Président d'AFC et portant la mention « strictement confidentielle », Raoul de Vitry, alors directeur de la Compagnie,

¹ A droite, il faut mentionner le cas du parti de l'Alliance Démocratique dirigé par Pierre-Etienne Flandin, dont O. Wieviorka nous explique comment il a « repris des thèmes propres à l'idéologie technocratique », O. WIEVIORKA. « Une droite moderniste et libérale sous l'occupation : l'exemple de la vie industrielle », *Histoire économie et société*, n° 3, 1985 ; un article pénétrant pour saisir la transition entre une idéologie de droite qui flirta avec le dirigisme, sous le choc de la crise des années trente et le succès des régimes autoritaires, puis renoua avec les idées libérales après-guerre.

² Pour l'incidence de ce projet sur l'industrie automobile, on se reportera utilement à P. FRIDENSON, ouvrage déjà cité, p. 241-246.

³ AN 468 AP 18 Dr 1.

chiffre à 950 F l'augmentation des charges intervenue sur les six mois écoulés, de fin mai au 1er décembre, pour fabriquer une tonne d'aluminium, sur la base d'une production de 22 000 tonnes. Il ajoute 800 F par tonne à son calcul pour tenir compte de l'incidence de la semaine des quarante heures. Soit, au total, une augmentation de 1,75 F/Kg du prix de revient de l'aluminium entre 1936 et 1937, sous réserve que s'annulent deux phénomènes agissant « en sens inverse :

la diminution relative des frais fixes, d'où une diminution du prix de revient ;

l'emploi d'une main d'œuvre plus abondante et par conséquent moins exercée et cela dans des usines qui travailleront la plupart du temps à la limite de leur capacité de production, d'où des incidents de fabrication inévitables en perspective qui viendront certainement augmenter le prix de revient. »¹

Le 8 décembre, l'Aluminium Français, procède à sa seconde hausse en six mois ; le prix est passé au cours de cette période de 9,50 F, en juin, à 11,25 F, en décembre (pour l'évolution des prix de l'aluminium, on se reportera à la figure 6). Et le comité de direction d'AFC de s'interroger, en ce mois de décembre 1936, sur l'opportunité d'en informer le ministre de l'Economie Nationale, Spinasse, que l'un des membres de la direction, Marlio, doit rencontrer sous peu.

L'un des participants objecte : « il peut sans doute y avoir quelque inconvénient à prendre les devants en cette matière et à donner aux Ministres intéressés l'impression qu'ils doivent être obligatoirement consultés sur toutes les modifications de prix des produits industriels. »² Mais d'un autre côté, la direction d'AFC doit considérer l'existence, depuis août 1936, du Comité national de surveillance des prix à qui la loi confère, théoriquement, la possibilité de sanctionner les hausses abusives³.

Décision est prise de tenir informé le ministre des raisons de l'augmentation, étant entendu que : « au cours de l'entrevue qu'il doit avoir avec M. Spinasse, M. Marlio se propose de lui exposer qu'en réalité une hausse de prix aussi faible et inférieure à l'augmentation actuelle du prix de revient constitue de notre part un sacrifice au même titre qu'une baisse de prix effectuée en temps normal. »⁴

Sur la base de son expérience du prix de revient de l'aluminium, L. Ferrand qui fut directeur chez Pechiney jusqu'en 1936, va chercher à répondre, pour le numéro de la revue *Economie Politique* daté mars-avril 1937, à la question : « dans quelle mesure ont

¹ Archives Pechiney 00-1-20045, Note du 3 décembre 1936 sur le "Prix de revient de l'aluminium".

² Archives Pechiney 072-11-70136, Procès-verbaux du comité de direction, Année 1936.

³ Il s'agit de la loi du 19 août 1936 (Journal officiel du 20 août, p. 8989-8990. Elle constitue une innovation par rapport à l'article 419, puisque la manœuvre frauduleuse n'est plus nécessaire pour que la hausse soit considérée comme injustifiée. Dans la pratique, il semble que les Comités (nationaux et départementaux) — qui n'avaient à s'intéresser qu'aux produits de première nécessité — se soient contentés d'infliger des avertissements (les sanctions n'intervenaient qu'en cas de récidive).

⁴ Archives Pechiney 00-1-20045, Note anonyme "Prix de l'aluminium", décembre 1936.

été légitimes les hausses de prix appliquées par le cartel de vente [d'aluminium] dès le début du second semestre 1936 ? »¹

D'après ses calculs, « l'accroissement du coût de production en usine, durant le second semestre 1936, [fut] de l'ordre de 1 franc »². Et Ferrand de dénoncer cet effet des ententes industrielles « qui résulte de leur pouvoir de gouverner les prix et leur permet d'anticiper sur les mouvements de hausse généralisée, en appliquant à leurs prix de vente des majorations supérieures aux accroissements immédiats du coût de production »³, avant de s'interroger sur leur « malthusianisme économique »⁴.

A considérer les deux points de vue, ceux d'AFC et de L. Ferrand, on voit l'incidence du calcul du prix de revient quant à la formation du jugement. Suspendons le nôtre et prenons la peine de mieux savoir qui est Ferrand, tant il est vrai que « l'historien doit tenir compte du soubassement psychologique ou supposé tel des témoignages recueillis ; et il doit, en tout état de cause, s'attacher à les recouper. »⁵

En l'espèce, il convient de noter que Ferrand n'est ni économiste ni comptable mais ingénieur de formation, c'est avant tout un technicien de l'aluminium ; le fait qu'il fût Docteur en droit lui avait-il permis d'acquérir quelque compétence en matière de comptabilité ? Plus haut, nous avons indiqué qu'il avait quitté Pechiney en 1936, et il semble bien qu'en 1937 il soit en délicatesse avec la Compagnie pour une affaire de brevet qu'il considère sien alors que Pechiney en revendique la propriété, arguant de ce qu'il fut mis au point dans ses usines. Enfin, il est piquant de relever que plus de dix ans après, en 1948, quand la Compagnie reprit des essais basés sur les idées de Ferrand, elle les rejeta définitivement au motif qu'elles « ignoraient par trop les contraintes du prix de revient »⁶. Au total, cela nous conduit à prendre avec circonspection l'appréciation de Ferrand quant au comportement d'AFC à répercuter les hausses de 36.

Une autre perspective nous est fournie par le débat qui se déroula en mars 1937 au Palais-Bourbon sur un projet de loi relatif à la répression de la hausse injustifiée des prix, le député communiste Arthur Ramette va appuyer le texte du gouvernement par le calcul suivant :

¹ L. FERRAND. "Le problème des prix dans la métallurgie de l'aluminium". *Revue d'Economie Politique*, mars-avril 1937, p. 305.

² Ibid., p. 306.

³ Ibid., p. 311.

⁴ Ibid., p. 324. Le patronat français a-t-il été malthusien ? On connaît la réponse nuancée de M. LEVY-LEBOYER. *Le Mouvement social*, juil-septembre 1974, n° 88. Concernant l'industrie de l'aluminium dans l'entre-deux-guerres, la question reste posée.

⁵ Jean-François SIRINELLI. *Génération intellectuelle. Khâgneux et Normaliens dans l'entre-deux-guerres*. Paris : PUF, 1994, p. 413. Un conseil qui prend tout son relief quand on considère le travail d'enquête que mena Sirinelli auprès de la génération de clercs nés aux environs de 1905 dont les noms de Sartre et Aron sont les figures emblématiques.

⁶ Voir Muriel LEROUX-CALAS. *L'entreprise et la recherche, un siècle de recherche industrielle à Pechiney 1886-1986*. Paris : Ed. Rive Droite, 1996. Nous remercions son auteur d'avoir eu l'amabilité de nous avoir fourni les informations concernant Louis Ferrand.

Les prix de gros sont affectés d'une hausse allant, en moyenne, jusqu'à 41 %. Or, si nous admettons le raisonnement des théoriciens bourgeois eux-mêmes, il est indéniable que les charges sociales nouvelles ne peuvent justifier une telle proportion de hausse [...]. En admettant, une hausse de 20 % des salaires, cela donnerait une augmentation de 4,4 % des prix de revient. Si l'on admet que les prix des matières premières elles-mêmes ont augmenté en raison de la hausse des salaires, on pourrait, tout au plus fixer à 15% la hausse.¹

Dans son intervention, le député s'en prend à tous les « trusts ». Soyons certains que si AFC n'est pas nommément cité, il est néanmoins dans le collimateur. Evoquant les ébranlements sociaux et économiques qui se sont produits en France à partir de juin 1936 et l'augmentation considérable des prix à la production, l'historien Kolboom précise clairement qu'AFC fit partie de ce secteur cartellisé qui, selon lui, « n'a pas seulement rattrapé l'augmentation de ses charges sociales par des augmentations de prix, ce qui lui a permis de faire passer une partie des charges sociales sur sa clientèle en dehors des cartels, il a en outre sensiblement amélioré ses bénéfices. »² Pourtant, à regarder les bénéfices d'AFC sur 1935, 36 et 37, on observe une quasi stabilité. En définitive, il ressort de cette épisode que la Compagnie a répercuté dans son prix de vente la seule augmentation qu'elle avait enregistré dans son prix de revient. Même si elle ne put s'empêcher de la présenter avec, disons... coquetterie au professeur titulaire de la chaire d'histoire du travail au CNAM, Charles Spinasse, devenu ministre de l'Economie Nationale.

Au cours du débat parlementaire de mars 37, Spinasse, qui demandait le durcissement de la loi d'août 36 visant à surveiller les prix, déclara benoîtement « J'ai souvent discuté en toute franchise avec des industries qui m'apportaient d'ailleurs loyalement les éléments de leur prix de revient »³. Un ange passe. On ne peut s'empêcher de songer à son entretien avec Marlio et de résumer par la défiance le sentiment que partagent le gouvernement du Front populaire et AFC, à l'égard l'un de l'autre.

Le ministre est-il aussi sincère quand il affirme, au cours de cette même discussion parlementaire, « Pendant six mois, le Comité national des prix a parfaitement rempli le rôle que la loi lui avait confié. Son action a été beaucoup plus efficace qu'on ne le croit généralement » ?

Le gouvernement, auquel Spinasse appartient, n'aura pas le temps de poursuivre dans la voie d'un contrôle des prix renforcé. Mais, dès que Chautemps succède à Blum, dans

¹ Journal Officiel, Débat parlementaire du 11 mars 1937, p. 960. Nous avons calculé la hausse totale que AFC répercuta en 1936 : elle fut de 18 %. Mais en janvier 37, une taxe à la production de 2 % ramena le prix à 11, 025 F, la hausse, en mars 37 n'était plus donc que de 16 %. On voit par là que le blocage à 15 % souhaité par Ramette, sur la base d'un calcul sommaire, n'aurait guère gêné AFC s'il eût été appliqué.

² J. KOLBOOM. *La revanche des patrons. Le patronat français face au Front populaire*. Paris : Flammarion, 1986, p. 134.

³ Ibid., p. 972.

ce qui n'est plus qu'une « politique apparente de Front populaire »¹, le blocage des prix à la vente apparaît.

Nous allons étudier comment il se met en place. Comment il s'accompagne d'une réflexion sur le calcul des prix de revient (dans lequel Blum diagnostiquait l'un des facteurs de hausse inconsiderée²). Enfin, nous observerons la traduction de ce processus chez Pechiney. Nous alimenterons ainsi notre réflexion sur le prix de revient uniforme dont on perçoit l'écho dans les propos tenu, début 41, à Coutrot — il venait d'être nommé à la tête de la Commission du Plan comptable — par ce haut-fonctionnaire du Ministère de la production industrielle :

Les ententes industrielles sont [...] indispensables... Mais les excès possibles sont bien connus. Il est donc nécessaire d'exercer une surveillance sur les prix, et ceci suppose la création d'une comptabilité industrielle suffisamment claire et uniforme pour que les vérifications soient faciles.³

III- Liberté perdue pour les prix de vente : le prix de revient comme justification

A- Le blocage des prix, son cadre législatif et réglementaire

Le paradoxe veut qu'un gouvernement « dont chacun savait qu'il n'était que transitoire »⁴, fasse adopter, le 1er juillet 1937⁵, une mesure d'interdiction de toute majoration des prix, présentée comme « temporaire », à laquelle pourtant « la législation française à travers toutes les vicissitudes est restée fidèle » jusqu'aux années 1980⁶.

¹ D. BORNE et H. DUBIEF. *La crise des années trente*. Paris : Seuil, 1989, p. 184. Rappelons que le 16 mars 1936, les forces de l'ordre tirèrent sur des manifestants de gauche (qui s'opposaient à un meeting organisé à Clichy par le Parti social français — successeur des Croix de feu du colonel de la Rocque après la dissolution des ligues) faisant six morts. La droite n'avait pas manqué d'imagination pour trouver des qualificatifs infamants (infâmes) à l'égard de Blum, la classe ouvrière allait lui affubler celui de « fusilleur ». Deux mois plus tard, Blum, n'obtenant pas les pleins pouvoirs financiers, pour gouverner par décret-loi, démissionnait.

² Spinasse rapporte (JO, 11 mars 1937, p. 959) le propos de Blum suivant : « Etant donné la difficulté de déterminer le prix de revient avec exactitude, l'industriel, le commerçant a tendance à prévoir trop largement. » Faut-il voir dans ce propos une forme de l'intellectualisme platonicien (selon lequel nul n'est méchant volontairement, seulement par ignorance). Avouons-le, c'est le sentiment renforcé que nous tirons à la lecture de la biographie sur Blum écrite par Lacouture même s'il convient de noter, avec Azéma et Winock, qu'il « n'était pas seul ; [et] devait compter avec le poids des choses et les contradictions des hommes. » La troisième République, Paris : Pluriel, 1992, 4ème édition, p. 296. Blum n'a-t-il pas médité l'aphorisme de son prédécesseur à la présidence du Conseil, Clemenceau, qui déclara « il faut bien que je les suive puisque je suis leur chef » ? Sur la responsabilité de l'homme politique dans l'Histoire on n'en finirait pas.

³ AN 468 AP 31 Dr 2. Lettre du 5 mars 1941 signée M. Norguet, directeur général du service des industries mécaniques et électriques.

⁴ D. BORNE et H. DUBIEF. *La crise des années trente*. Paris : Seuil, 1989, p. 186.

⁵ Décret du 1er juillet 1937, JO du 2 juillet 1937, p. 7498-7499.

⁶ Archives du Ministère des finances, B 16039, tapuscrit sur Le contrôle des prix en France 1939-1950, M. LEMENAGER, janvier 1953, p. 92. Le travail de Lemenager s'arrête à la veille du décret du 9 août 1953, mais pour fonder notre jugement au-delà, nous disposons de la ce commentaire : « Les circulaires de 1945 donnant à l'administration le droit d'imposer aux entreprises des prix contrôlés n'ont jamais été

Il nous faut chercher derrière ce cadre permanent du contrôle des prix, la place qu'y tient le prix de revient pour la période qui nous intéresse, soit jusqu'en 1960. Nous allons la voir évoluer au même rythme que celui qui marque les moments les plus forts de l'histoire du pays : la guerre, le régime de Vichy, la Libération.

Le décret-loi du 29 juillet 1939¹ qui vise à limiter les bénéfices des entreprises travaillant pour la défense nationale va tirer les enseignements des difficultés rencontrées à l'occasion de la guerre de 1914. On retiendra du texte les quatre prescriptions suivantes :

1. tenue d'un registre spécifique pour les marchés soumis à limitation du bénéfice, dans lequel doit figurer l'identification du marché et le détail des encaissements afférents à chacun d'eux.
2. enregistrement en partie double des différents éléments constitutifs du prix de revient (matière, main-d'œuvre, frais généraux, amortissements) pour les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel excède deux millions de francs.
3. indication précise des modalités adoptées pour la répartition des frais généraux.
4. amortissements selon les règles admises pour l'établissement et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Pour les amortissements liés à l'acquisition d'une immobilisation particulière à l'exécution d'un marché de défense nationale, les modalités devant être fixées avec le service ayant passé le marché.

Si le texte explicite comment doit être calculé le prix de revient, il ne donne aucune indication quant au pourcentage, au montant, du bénéfice autorisé. Concernant AFC, c'est un arrêté du 10 septembre 1939 qui précisera que le bénéfice sera limité à « l'intérêt des capitaux engagés »².

L'armistice entre en vigueur le 25 juin 40, la loi du 16 août 1940 qui institue les Comités d'Organisation ambitionne une articulation nouvelle de l'économie : syncrétisme de planisme, de corporatisme et de dirigisme³. Concernant les prix, la loi du 21 octobre 1940, parue au Journal officiel le 10 novembre, va fournir la matrice des instructions à venir qui vont renforcer le lien entre prix de vente et prix de revient.

C'est dans ce contexte que Coutrot écrit le 14 novembre 1940 :

abolies ». BRAUDEL et LABROUSSE. *Histoire économique et sociale de la France*, tome IV, PUF, 1980, p. 1094.

¹ Décret-loi du 29 juillet 1939, JO du 30 juillet 1939, p. 9674-9677. Nous ignorons tout sur la manière dont ces textes furent appliqués pratiquement. L'ouvrage de l'intendant-général CHAYROU. *Achats rationnels*. Paris : Sirey, 1938, ne laisse augurer rien de reconfortant ; non par le fait qu'il soit préfacé par Marcel Déat, mais par les formules fumeuses auxquelles il se réfère, au lieu de s'inspirer de l'expérience concluante des Anglais au cours de la Première Guerre mondiale (cf. A.LOFT, déjà citée) et qu'il ne mentionne même pas.

² Archives Pechiney 504-19-1155, Arrêté du Ministère du Commerce et de l'Industrie, fait à Paris le 10 septembre 1939.

³ Sur ce point, on se reportera notamment au chapitre qu'Henry ROUSSO consacre à "Vichy et les entreprises", p. 41-66, dans l'ouvrage sous la direction de A. Beltran, R. Franck, H. Rouso, *La vie des entreprises sous l'Occupation*, déjà cité.

Il est indispensable que les comptabilités privées soient rendues comparables les unes aux autres et que les listes des dépenses directes et indirectes soient les mêmes pour toutes les entreprises appartenant à une même profession... Il sera ainsi possible de dégager des moyennes par profession, qui sont indispensables à connaître pour pratiquer n'importe quelle stratégie économique : politique des prix, répartition des charges, etc.¹

Pour donner corps à cette police des prix, le Ministère des finances mit en action, à partir de la fin novembre 1940², un service de contrôle.

Les prix étant bloqués, les industriels qui souhaitaient obtenir une majoration de leurs prix (voire leur fixation, pour un produit nouveau) devaient adresser, par l'intermédiaire du Comité d'Organisation dont ils dépendaient, une demande justifiée par l'augmentation de leur prix de revient calculé selon la figure 9³.

Une instruction du 30 juin 1942⁴ allait préciser encore davantage la méthode de calcul à suivre. Nous étudierons dans les lignes qui suivront comment, sur ces bases, se déroula une négociation entre le Comité d'Organisation de l'Aluminium et du Magnésium — dont le président, Raoul de Vitry, était également le vice-président d'AFC — et le service des prix. Pour le moment retenons la philosophie du système telle que Pierre Fournier, l'un des responsables de ce service, l'expliquait au début 1943 : « l'examen des demandes de majoration par le Comité central des prix repose essentiellement sur le critère du prix de revient. [...] La légitimité du prix de vente d'un produit industriel se détermine donc par une étude du Comité central des prix sur les différents postes du prix de revient. »⁵

Si, après 1945, les prix de l'aluminium demeurèrent sous le contrôle des pouvoirs publics — le prix de revient restant une justification pour obtenir une révision des prix —, la contrainte administrative allait néanmoins s'assouplir. Pour preuve, les effectifs du service des prix qui comprenait en 1941 environ 2 000 agents, atteignit à son apogée, en janvier 1944, 7 117 collaborateurs, alors qu'en 1950 la loi de finance prévoyait de ramener le chiffre à 400⁶.

¹ AN 468 AP 31 Dr 1, "Ebauche d'une stratégie économique", p. 14. Il nous paraît intéressant de relever que dans une note du 22 novembre 1940, Coutrot écrit à propos de la Politique des prix en Allemagne «[elle] est basée sur une connaissance très exacte des prix de revient obtenue par une normalisation des comptabilités... Le prix des produits est fixé d'après le prix de revient moyen de l'industrie ce qui permet [...] aux entreprises bien gérées de toucher des primes de gestion supplémentaires, les entreprises mal gérées étant, au contraire, pénalisées par un bénéfice insuffisant. » Une idée que l'on retrouvera après le suicide de Coutrot, en mai 1941, chez son ami Bardet (sur l'homme et son rôle au sein du Centre d'Information Interprofessionnelle qui prend le relais du CGPF en 1941, voir HAZERA et ROCHEBRUNE, déjà cités, p. 725-736, et 770).

² Un décret du 20 mai 1940, paru au JO du 22 mai, avait institué « pour la durée des hostilités, un service spécial de contrôle chargé de veiller à l'application des dispositions relatives à la surveillance des prix, à la réglementation ou à la restriction de la consommation, à la déclaration et à la surveillance des stocks de matière ou de produits. », mais comme le note page 529 Lemenager, déjà cité, il ne devint actif que six mois plus tard.

³ Bulletin Officiel des Services des Prix, circulaire n° 1816-15, du 24 avril 1941, p. 38.

⁴ Bulletin Officiel des Services des Prix, du 3 juillet 1942, instruction n° 2573/81, p. 456-462.

⁵ P. FOURNIER. "L'application de la politique des prix. Les produits industriels." *Revue de Contrôle économique*, n° 1, 1943, p. 39. Le texte de l'article est très proche de celui que la Cegos fit paraître suite au cycle de perfectionnement des méthodes de calcul des prix de revient qui se tint fin avril 1941, dans lequel on trouve une intervention de Fournier qui côtoie Detœuf.

⁶ Archives du Ministère des finances, B 16039, manuscrit sur Le contrôle des prix en France 1939-1950, M. LEMENAGER, janvier 1953, p. 168.

Figure 9 : Formulaire de hausse de prix selon prix de revient, 1941

38		BULLETIN OFFICIEL DES SERVICES DES PRIX				16 Mai 1941	
Schéma de la demande de modification ou de fixation de prix concernant (Indication des produits ou groupes de produits).							
ELEMENTS DU PRIX DE REVIENT et du prix de vente. 1	POIDS OU QUANTITE de chaque élément entrant dans la fabrication d'une unité du produit (1). 2	PRIX DE CHAQUE ELEMENT				MAJORATION	
		Au 1 ^{er} septembre 1939 ou lors de la dernière autorisation de hausse.		Actuellement.			
		à l'unité (2) et (3). 3	de la quantité incorporée. 4	à l'unité (2) et (3). 5	de la quantité incorporée. 6	à l'unité (7). 7	de la quantité incorporée (8). 8
A. — Matières premières et composants.							
1.							
2.							
3.							
(etc....)							
Total							
B. — Articles de conditionnement (le cas échéant).							
1.							
2.							
Total							
C. — Frais (3).							
1. De fabrication.....							
2. De conditionnement.....							
D. — Main-d'œuvre (5).							
1.							
2.							
Total							
E. — Frais généraux.							
1. Port (éventuellement) (7).....							
2. Publicité (3).....							
F. — Taxes.							
1. Production							
2. Transaction							
3. Autres							
Total du prix de revient.....							
G. — Marge bénéficiaire.....							
H. — Remises (8).....							
Prix de vente.....							

NOTES ANNEXES

(1) Par unité de vente, c'est-à-dire 100 kilogr., 100 litres, unité, boîte, etc.
 (2) Pour les paragraphes A et B, à l'unité de matière première habituelle (tonne; quintal, litre, etc.).
 Pour les paragraphes C, E et G, montant total pour la fabrication envisagée par unité de temps convenable (journée, mois, année).
 Pour les paragraphes D, salaires pour les divers tarifs d'heures de travail pratiquées.
 (3) Par comparaison des colonnes V et III.
 (4) Par comparaison des colonnes VI et IV.
 (5) A détailler en annexe.
 (6) Mentionner en annexe l'indication des postes de main-d'œuvre, temps, salaire-horaire, les date et modalités des derniers relèvements de salaires pratiqués (indiquer si les salaires sont fixés par convention collective et donner les références à ces conventions; si des majorations de charges d'allocations familiales sont invoquées, indiquer le nom et l'adresse de la ou des caisses de compensation dont les taux ont été utilisés, etc. Dans les cas exceptionnels d'impossibilité de fournir des références précises à une convention collective, produire une attestation de l'inspecteur du travail compétent établissant que ces salaires sont conformes aux usages de la profession).
 (7) Indiquer à quel stade le port est considéré.
 (8) Indiquer: aux colonnes III et V, le taux du pourcentage et le prix sur lequel ce dernier est calculé; aux colonnes IV et VI, le montant de la remise en valeur absolue (reproduire dans la colonne VI le montant en valeur absolue de la remise figurant dans la colonne IV).
 (9) Joindre les justifications.

B- La négociation basée sur le prix de revient

Hormis une remarque de Raoul de Vitry sur les « interventions retardatrices du Comité de Surveillance des prix »¹ confiée à M. Dupin, Administrateur-Délégué de l'AF, nous ne savons que peu de choses sur la façon dont les hausses furent accordés à AFC en novembre 1937 et en mars 1938.

Il est vrai que sur cette période les questions relatives au prix de revient étaient devenues très sensibles, notamment du fait des mauvaises relations que la firme entretenait avec l'administration de l'armement. Cailluet rapporte que « la septième section en vient à conseiller à son ministre en janvier 1939 de lier la hausse demandée du prix de l'aluminium à une augmentation de la production. »²

On peut illustrer ce climat par la réunion secrète qui se tint le 24 janvier 1939 (à la veille de la décision qui portera le prix de l'aluminium de 12,25 F à 13,84 F) au Ministère de l'économie nationale, où l'on envisagea de « créer et alimenter une industrie de l'aluminium conforme aux besoins de guerre »³ ; tandis que, le même jour, de Vitry écrivait à Dupin, « j'ai commencé à examiner la question de notre prix de revient. [...] Quel que soit le résultat de ces examens, je persiste à penser que la diffusion, même restreinte, de pareils documents présente les plus graves dangers, surtout en présence de l'interprétation tendancieuse que nous rencontrons régulièrement »⁴.

Ce sentiment quasi obsidional va se dissiper avec la nomination, le 13 septembre 1939, de Raoul Dautry, comme ministre de l'Armement, qui appelle à ses côtés de Vitry pour suivre les dossiers relatifs aux produits chimiques. Début 1940, le ministère de l'Armement convient avec le Groupement d'importation et de répartition de l'aluminium (auquel appartient AFC) d'une formule de révision de prix qui reprend le poids des différents éléments du prix de revient⁵. Le 1er mai 1940, le prix de l'aluminium passe à 15,22 F.

C'est le 13 septembre 1940 que fut créé à l'AFC le service d'Organisation Industrielle (OI), c'est-à-dire juste après que soit institué le système des Comités d'Organisation⁶ et juste avant que la charte des prix n'apparaisse. Au sein du service OI, existait une section dont le travail consistait à calculer les prix de revient. La réponse de son responsable quand il lui fut demandé, en 1947, de préciser la mission de sa section mérite d'être rapportée :

¹ Archives Pechiney 00-1-20045, note signée de Vitry, adressée le 24 janvier 1939 à M. Dupin.

² Ludovic CAILLUET. *Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Pechiney des années 1880 à 1971*. Thèse : Université Lyon II, 1995, p. 324.

³ Ibid.

⁴ Archives Pechiney 00-1-20045, note signée de Vitry, adressée le 24 janvier 1939 à M. Dupin.

⁵ Archives Pechiney 504-19-1155, courrier du 9 avril 1940 (qui fait suite à la proposition du 27 décembre 1939, archives Pechiney 001-3-20460) adressée au colonel Guillaume, Ministère de l'Armement,... Hôtel Claridge. La drôle de guerre !

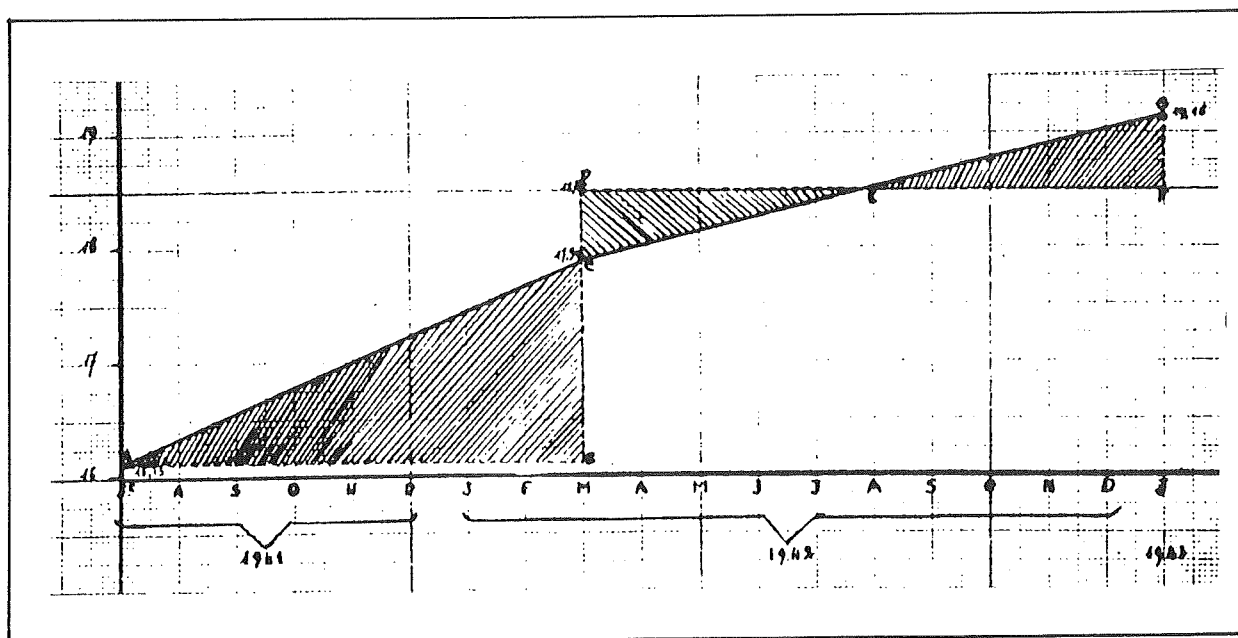
⁶ Le décret portant création du Comité d'Organisation de l'Aluminium et du Magnésium date du 27 décembre 1940, JO du 29 décembre.

La réglementation des prix en France oblige à la constitution de dossiers justifiant tous les éléments du prix de revient. Cette constitution de dossiers exige la prise de contacts avec les entreprises ou organismes professionnels intéressés, puis la discussion avec les Ministères chargés du contrôle des prix intéressant notre Compagnie¹.

Le travail préparatoire et les négociations auxquelles AFC se livra en 1943 pour obtenir une indemnité, puis arracher une hausse de son prix, va nous en fournir une illustration.

En janvier 1943, les pouvoirs publics et AFC débattent du montant de l'indemnité à allouer pour dédommager le producteur d'aluminium des restrictions d'énergie que la Direction de l'Electricité lui a imposées pendant l'année 1942.

Ce montant l'administration veut le diminuer de 24 millions, arguant d'une hausse de prix trop favorable de 0,60 F sur les 40 000 tonnes vendues en 1942. Pour s'en défendre Benoit, le responsable du service OI, retrace les événements depuis le 8 juillet 1941 quand le Comité central des Prix autorisa AFC à porter son prix au niveau de 16,13 F ; admettant par là, selon Benoit, que tel était bien le prix de revient de l'aluminium à ce moment. A partir des courbes du prix de vente et du prix de revient entre juillet 1941 et janvier 1943 — en intégrant la hausse intervenue au 1er mars et au 20 novembre 1942, qui portèrent le prix respectivement à 18,50 F et 19,13 F — il établit le graphique suivant² :



¹ Archives Pechiney 90-3-501-IHA-1, interview de M. Chevreau réalisée par le cabinet K.B. White lors de la mission préparatoire en 1947. Cette réponse intervient sept ans après que la section ait été créée, mais nous ne pensons pas que cela en altère la substance.

² Archives Pechiney 072-4-9615, "Note sur le prix de l'aluminium en lingots", annexe III, 11 janvier 1943.

Ce qui lui permet de constater « une différence au détriment d'AFC pour la période de référence, supérieure à 25 millions. Nous sommes donc loin, écrit Benoit, de la conclusion suivant laquelle ne considérant que la période où l'Al nous a été payé 18,50 au lieu de 17,90, il apparaissait un trop perçu en notre faveur de 24 millions environ. »

Comme on l'observe sur le graphique, en janvier 1943 le prix de revient de l'aluminium calculé par AFC dépasse son prix de vente. En conséquence, AFC va déposer une demande pour que le prix soit porté à 31 F... Nous reproduisons en figure 10 le tableau justificatif établi par le service OI, dont la présentation est strictement conforme à celle prescrite par l'administration.

En revanche, Benoit va s'écarter sur deux points de l'obligation faite d'intégrer les différents éléments constitutifs du prix de revient tels qu'ils ressortent de la comptabilité :

1. Sur l'électricité, il va prendre la valeur commerciale (voir I- Matières premières), c'est-à-dire la valeur qu'AFC aurait payé son courant si elle ne le produisait pas elle-même. Benoit justifia cette position à partir d'un exemple fictif qui lui permettait de conclure sa démonstration ainsi : « Le mode de calcul de l'Administration est indifférent à l'industriel intégré qui fabrique ses produits intermédiaires exactement à leur valeur commerciale. Il pénalise celui qui travaille mieux en lui prélevant son bénéfice intermédiaire. Il encourage celui qui travaille mal en lui compensant la perte qu'il subirait sur le produit intermédiaire. CE MODE DE CALCUL EST DONC IRRATIONNEL ET ANTIECONOMIQUE. »¹
2. Dans l'appréciation des amortissements qu'il prendra sous l'angle technique alors que l'administration n'acceptait que la base fiscale.

Les inspecteurs chargés de contrôler le dossier ne vont pas laisser passer ces interprétations qui conduisaient à majorer le prix de 3,65 F, auxquels la Compagnie rajoutait indûment (Benoit reconnaîtra qu'il s'agissait là d'une erreur de sa part) des frais généraux².

¹ Archives Pechiney 001-3-20460, "Conséquences de l'intégration d'une industrie et mode de calcul des prix qu'on peut envisager dans ce cas", 21 juin 1943. Cet épisode dut laisser des traces dans la mémoire d'AFC comme en témoigne cet extrait du cours que R. de Villelongue, le secrétaire de Cégédur, filiale de Pechiney, professa à Sciences-Po au cours de l'année 1949-1950 : « En période d'économie dirigée le prix le plus juste n'est pas toujours le prix le plus économique ; c'est le prix dont les éléments sont justifiés par un dossier "indiscutable". Ainsi qu'on l'a souvent fait observer, un bon plaidoyer vaut alors mieux qu'une bonne cause. [...] Il est plus profitable de cumuler deux marges commerciales que de s'attacher à réduire les frais généraux », p. 328. Bibliothèque de l'IHA. Nous remercions Nicolas Berland d'avoir porté notre attention sur ce passage.

² Archives Pechiney 001-3-20460, "Prix de revient de l'aluminium en lingots", compte-rendu du 19 juillet 1943.

Figure 10 : Calcul du prix de revient et du prix de vente officiel, 1943

ELEMENTS DU PRIX DE REVIENT ET DU PRIX DE VENTE		Consom- ation spécifi- que (2)	Prix unitaire à la quantité (3)	P. 100 (4)	Consom- ation spécifi- que (5)	Prix unitaire à la quantité (6)	P. 100 (7)	Consom- ation spécifi- que (8)	Prix unitaire à la quantité (9)	P. 100 (10)
MATIERES PREMIERES										
Alumine	1925	1.451,27	2.793,69		1925	2.627,26	5.057,48	1925	2.953,49	5.685,47
Produits Fluorés	90	6.538,03	588,42		90	8.550,48	769,54	90	8.182,39	736,42
Electrodes	600	1.647,68	988,60		600	4.201,71	2.521,03	600	4.287,03	2.572,22
Energie Electrique	23000	120,-	2.760,-		23000	235,-	5.175,-	23000	254,90	5.862,70
Matieres Diverses	12150		21,61				41,48			36,14
Récupérations :										
- Déchets Electrodes	62	792,-	49,10		75	1.995,76	149,68	97	1.995,76	193,59
- Diverses			10,28				5,25			4,10
TOTAL			7.092,94	65,2%			13.409,00			14.695,26
-APPOINTEMENTS & SALAIRES DE FABRICATION										
Appointements			52,71				68,31			77,21
Salaires de Fabrication	36 h	6,50	234,-		42 h 62'	7,55	321,79	44 h 67'	7,55	337,25
Salaires d'entretien	7 h	6,50	45,50		3 h 24'	7,55	24,47	3 h	7,55	27,32
Charges Sociales			86,37			45,65	189,25			201,67
TOTAL			418,58	3,9%			603,02			643,45
- FRAIS DE FABRICATION :										
Magnésium Général			40,05				140,57			170,-
Frais d'Atelier d'Entretien			11,30				35,74			34,47
Dépenses diverses			13,98				38,28			47,48
Amortissements			5,26				3,20			7,39
Frais Généraux d'Usine			305,-				682,92			855,-
Redevance Soderberg			60,25				52,15			54,73
TOTAL			439,92	4%			952,06			1.169,07
Total des Dépenses à reprendre pour partie à la refusion			7.951,44	73,1%			14.965,68			16.507,78
FRAIS DE REFUSION			547,89	5%			1.124,83			1.302,-
AUTRES FRAIS DE FABRICATION -										
Brasage			184,-				300,-			300,-
Amortissements			2.196,45				3.000,-			3.000,-
Amortissement spécial général			-				72,27			236,56
TOTAL			2.382,45	21,9%			3.372,27			3.536,56
Total des Dépenses de Production			10.881,78	100%			19.462,58			21.346,34
IV - FRAIS ACCESSOIRES DIRECTS DES VENTES -										
Redevance C.C.A.M.			-				15,-			31,-
Total des Dépenses imputables directement au produit			10.881,78	100%			19.477,58			21.377,34
V - FRAIS GENERAUX COMMERCIAUX et ADMINISTRATIFS										
Appointements du Personnel			326,45	3%			973,88			1.068,07
Charges Sociales correspondan- tes			65,29	0,6			370,07			406,17
Frais de voyages et représen- tation			32,65	0,3			77,90			85,51
Loyers			10,88	0,1			36,96			42,75
Impôts			-				-			-
Travaux d'entretien dans les dépenses			10,88	0,1			175,30			192,40
Amortissements de Essais & Recherches/production			152,34	1,4			292,16			320,66
Provisions pour Risques			163,23	1,5			467,46			513,06
Publicité			337,35	3,1			36,96			42,75
Commissions			-				19,48			21,38
Autres Frais Généraux			108,80	1,-			194,78			213,77
TOTAL			1.599,62	14,7%			4.674,62			5.130,56
FRAIS FINANCIERS -										
Réale			348,22	3,2			1.032,31			1.133,-
Calculés			652,91	6			1.811,41			1.988,09
TOTAL			1.001,13	9,2%			2.843,72			3.121,09
Total des Frais Commerciaux et Financiers à ajouter aux de- penses de Production			2.500,75	23,9%			7.526,34			8.251,65
TOTAL A + B			13.482,53	123,9%			26.995,92			29.628,99
Marge bénéficiaire			47,47				1.615,76			1.777,74
Prix de Vente net hors taxes			1.510,00				24.615,61			27.851,25

Suite à des discussions très serrées — nous n'avons souligné ici que les points les plus saillants —, le directeur du service des prix, M. Fourmon, va donner son accord à de Vitry et Benoit pour soutenir leur dossier, mais sur la base d'un prix revu à 27,41 F¹ (à rapprocher du prix de 27,65 F payé par les Allemands à cette époque, encore que certains éléments du prix de revient étaient calculés différemment²).

En 1945, on retrouve Benoit rendant visite à M. Fourmon pour débattre d'une hausse du prix de l'aluminium. Entre-temps le Comité d'Organisation de l'Aluminium et du Magnésium est devenu l'Office Professionnel de l'Aluminium et du Magnésium. Peut-on suivre, après Jean Bouvier et François Caron, ces rédacteurs anonymes d'une brochure officielle sur les ententes, qui écrivaient au début des années 1950 :

la suppression de la structure de la production fondée sur l'organisation professionnelle n'avait été que nominale et ce sont en fait presque toujours les mêmes hommes, les mêmes entreprises, représentant dans chaque branche professionnelle les mêmes intérêts, qui ont en main les destinées de leur propre secteur avant, pendant et après la guerre. La stabilité des structures professionnelles comparée aux oscillations des revêtements législatifs et des consignes politiques est ici assez significative.³

Sur la permanence d'une emprise de la technocratie sur le domaine économique, Henry Roussio répond : « il semble hasardeux de conclure à une continuité parfaite entre les expériences de Vichy et celles de l'après-guerre »⁴. Pour ce qui concerne l'évolution des cours de l'aluminium, à l'examen du tableau ci-après, Florence Hachez-Leroy note que « l'intervention de l'Etat pour la fixation des prix [sur cette période] fut fondamentale pour justifier une si faible amplitude. »⁵, et M. Josselin qui avait pour charge chez

¹ Archives Pechiney 001-3-20460, compte-rendu du 11 août 1943.

² C'est ce qui ressort de la note qu'adresse le directeur des industries chimiques au Secrétariat d'Etat à la Production Industrielle le 26 mars 1943, à l'attention de M. Fischener, dans laquelle on peut lire : « [pour] la fourniture d'aluminium à l'Allemagne, le prix de l'acide sulfurique qui est retenu dans le calcul du prix de vente, est le prix intérieur français. Or, il est entendu que l'acide nécessaire est obtenu à partir de pyrites fournies par l'Allemagne, au prix extérieur. La différence entre le prix intérieur et le prix d'importation des pyrites étant supportée par une caisse de péréquation spéciale, il en résulte que cette caisse paie pour l'Allemagne la différence entre le prix de revient réel de l'acide obtenu à partir de pyrites d'importation et le prix intérieur français du même acide calculé à partir du prix intérieur des pyrites.

Il y aurait lieu de prévoir, pour l'aluminium, un prix tenant compte, non pas du prix intérieur de l'acide, mais de son prix réel, compte tenu du prix des pyrites d'où il est tiré. » AN F 12 10140. Sur les relations de AFC avec les Allemands, on se reportera à Michel MARGAIRAZ. *L'Etat, les finances et l'économie. Histoire d'une conversion. 1932-1952*. Comité pour l'histoire économique et financière de la France, 1991, p. 616-630. Voir également le chapitre de J.-M. GUILLON, "La bauxite varoise", dans l'ouvrage *La vie des entreprises sous l'Occupation*, déjà cité.

³ F. BRAUDEL et E. LABROUSSE. *Histoire économique et sociale de la France*, tome IV, 1880-1950, PUF, p. 793-794.

⁴ Henry ROUSSIO, *La vie des entreprises sous l'Occupation*, déjà cité, p. 42.

⁵ F. HACHEZ-LEROY. *L'aluminium Français. Instrument d'une stratégie de groupe*. Thèse : Université de Paris IV, 1995, p. 543. Le tableau est extrait de la page 546. Cette influence sur les prix que les pouvoirs publics maintiennent n'est guère appréciée des dirigeants de Pechiney pour qui, de ce fait, « la marge d'auto-financement est réduite à quelques francs, sans commune mesure avec celle de [leurs] confrères étrangers. » Archives Pechiney 072-10-21965, comité de direction du 24 février 1958. Dans le comité de direction du 25 juillet 1960, on enregistre le soulagement des dirigeants de Pechiney à l'idée que « le prix de l'aluminium ne va pas rester sous le régime du contrôle ; [mais] va être placé sous le régime de la liberté étant cependant entendu que nous [les dirigeants d'AFC] avons dû prendre l'engagement de ne procéder à aucune hausse sans consultation des Pouvoirs Publics. Cette nouvelle procédure, si elle

Pechiney de préparer les dossiers pour justifier d'une hausse de prix, dans les années 50, nous a fait part lors des entretiens qu'il a bien voulu nous accorder du travail considérable que constituait le calcul des prix de revient à usage de l'Administration du quai Branly, et à ce seul usage ! Maigre consolation, les pouvoirs publics n'imposaient plus de cadre aussi normé que celui d'un calcul du prix de revient tel qu'il exista sous Vichy¹.

Evolution du prix de l'aluminium, au kilo, en francs constants base 1960, de 1945 à 1960

Années	Prix du Kg en francs constants 1960	Evolution par an en %
1945	342	-14%
1946	224	-34%
1947	203	-9%
1948	255	26%
1949	279	9%
1950	254	-9%
1951	244	-4%
1952	244	0%
1953	248	2%
1954	243	-2%
1955	235	-3%
1956	226	-4%
1957	232	3%
1958	231	0%
1959	232	1%
1960	224	-4%

Sources : bilans de L'A.F.

maintient encore un certain contrôle, n'en fera pas moins gagner du temps pour la détermination d'un nouveau prix. On peut la considérer, d'ailleurs, comme une étape vers une liberté complète. »

¹ Sans que la référence au prix de revient ne disparaisse complètement. Déjà, par le maintien dans l'ordonnance de juin 45 d'une dérogation au blocage des prix dans le cas où « le prix de revient d'un produit ou d'un service subit une majoration due soit à une hausse de cours des matières premières sur les marchés étrangers, soit à des circonstances exceptionnelles résultant d'un cas particulier de force majeure et que cette majoration dépasse un pourcentage jugé suffisant par le Comité Central des Prix. » Ensuite, on trouve trace de cette référence au prix de revient dans les comités de direction qui évoquent le prix de l'aluminium (cf. le procès-verbal du 24 février 1958).

CONCLUSION

Les méthodes de calcul du prix de revient utilisées chez Pechiney nous paraissent inspirées par l'intelligence et la coquetterie.

Nous avons vu que le prix de revient technique présentait une variante intelligente au développement que nous avons observé à l'étude de la littérature. Cela ne remet pas, néanmoins, en cause le conservatisme dans la pensée comptable que nous avons diagnostiqué précédemment.

En effet, si cette méthode fut mise en place chez AFC, c'est en dehors des tracés orthodoxes de la comptabilité industrielle, d'abord sur l'impulsion du tandem Cordier-Chevalier — l'un ingénieur et l'autre comptable —, puis sous la protection d'Auguste Lacroix, très réservé à l'égard de ses confrères, notamment ceux qu'il soupçonnait de se « livrer aux fantaisies de la philosophie comptable ». Sa propre philosophie comptable fut faite de pragmatisme et d'innovation, contre l'académisme pourrait-on dire, ainsi qu'il l'explique lui-même :

En dehors des auteurs et quelquefois malgré eux, les méthodes comptables se perfectionnent, se transforment, et ces transformations successives sont provoquées par les initiatives personnelles des comptables praticiens qui cherchent à adapter en permanence aux besoins modernes les possibilités de leur technique professionnelle.¹

Par ailleurs, on peut penser que si la technique des standards eût été diffusée en France, Pechiney s'y serait intéressé. Rappelons ce que Matter répondit à Benoit lorsque, fin 1949, il lui soumit : « Si vous aviez proposé cette idée il y a quelques années il est probable que je l'aurais soutenue car elle est, à mon avis, plus fertile en progrès pour les prix de revient que le système des comptes de gestion ».

Quant aux sections homogènes, nous avons observé qu'elles n'eurent guère d'écho chez Pechiney, tant bien même ses responsables n'en pouvaient ignorer l'existence. Cela confirme le décalage qui exista entre les espoirs que fondèrent sur cette méthode ses concepteurs et son application.

Est-ce à dire que le prix de revient est affaire privée dans laquelle les pouvoirs publics, l'administration, n'ont pas à s'immiscer ? Les contrats que Pechiney passa avec l'Etat laissent à réfléchir².

Enfin, nous avons vu le peu d'inclination de Pechiney pour le calcul du prix de revient partiel, hors les frais fixes. Non que Pechiney n'ait perçu le raisonnement marginaliste.

¹ Archives Pechiney 00-10-10018, "Les cahiers de la comptabilité AFC, 27 avril 1932.

² L'histoire du Cost Accounting Standard Board, aux Etats-Unis y invite également. Le CASB est un organisme chargé de normaliser les procédures de calcul de coûts pour les entreprises travaillant avec le gouvernement américain, afin de limiter leur bénéfice à un pourcentage déterminé par rapport à leur prix de revient. Créé en 1970 (avant le FASB), il disparaît à l'arrivée de Reagan en 1980 qui, huit ans plus tard, le rétablira. F. RAYBURN. "The Cost Accounting Standards Board: Its Creation, Its Demise, and Its reestablishment", The Costing Heritage, 1993 (?), p. 99-121.

Ainsi, en 1927, alors que le cartel international de l'aluminium l'autorise à accorder occasionnellement des ristournes¹, on peut trouver des situations qu'illustre l'exemple suivant : le 8 avril, Louis Renault adresse un courrier à J. Level : « indiquant la différence existant entre les prix de revient de deux corps de pont ; l'un en duralumin, l'autre en tôle » et lui précise, matoisement : « si vous croyez, qu'à un titre quelconque, il serait intéressant d'envisager la fabrication des ponts en duralumin, il faudrait que vous puissiez nous faire un prix tout à fait spécial ». Suite à cette demande, on trouve une note interne à Pechiney, datée du 15 avril 1927, indiquant : « le prix limite que nous puissions faire, en partant d'aluminium à 13,50 F, est de 16 F le kg, ce prix ne comprenant aucun frais généraux ni d'atelier, ni de siège social, pas plus que de bénéfice évidemment. »² Non, ce n'est pas par ignorance que Pechiney s'est gardé d'utiliser des méthodes de calcul en coûts partiels, jusques et y compris le direct costing. C'est par défiance d'un avilissement de son marché. Et pour qu'elle consentît à calculer un prix de revient qui ne fût pas complet, il fallait vraiment que ce fût un client spécial. En 1927, Renault est le premier client de Pechiney... Après avoir été son concurrent ! Car, dans les années qui précédèrent 1927, les constructeurs automobiles tentés par l'intégration comme Renault, mais également Berliet, disposèrent d'une fonderie d'aluminium. De fait, étudier ces deux constructeurs automobiles, ce que nous allons entreprendre à présent, c'est rester, un peu, avec Pechiney.

¹ F. HACHEZ-LEROY. *L'aluminium Français. Instrument d'une stratégie de groupe*. Thèse : Université de Paris IV, 1995, p. 295.

² Archives Pechiney 00-1-20037.

Benoit Jean, claude (1899-1962)

Ce Lyonnais malgré sa place de Major au concours de Centrale en 1917, choisit l'école nationale des mines de Saint-Etienne puis débute comme ingénieur aux Forges et ateliers de construction électriques de Jeumont. Il a 26 ans lorsqu'il entre chez AFC à L'Argentière (Hautes-Alpes) comme chef du service électrique. Quatre ans plus tard il est directeur de cette usine. Il y obtiendra le meilleur prix de revient d'AFC pour l'électrolyse de l'aluminium en 1932. A ce poste, il a eu des rapports étroits avec l'ingénieur-conseil américain, W. Clarck, élève de Gantt. Jean Benoit se passionne pour les questions relatives à l'organisation scientifique du travail (OST) et aux nouveaux outils de gestion (contrôle budgétaire et statistique, planification de l'entretien, organisation comptable des magasins, prix de revient,...). Il participe aux travaux du Comité national de l'organisation française (CNOF) et effectue de nombreuses visites d'entreprises grâce à cet organisme.

En décembre 1934, il fait un rapport très complet à Raoul de Vitry sur les problèmes d'organisation des services d'entretien dans les usines AFC. Peu après, il est nommé, à l'administration centrale de Paris, adjoint au directeur des achats Paul Toussaint. A ce poste, il est plus particulièrement chargé d'études concernant les questions de fiscalité locale (pour les usines) et d'organisation des ateliers d'entretiens, deux thèmes sur lesquels il a fait ses preuves à L'Argentière. A 38 ans il est devenu le chef du service des achats de la Compagnie.

Démobilisé rapidement, il crée en septembre 1939, le service de l'organisation industrielle (OI). Puis, il prend part en 1942 aux discussions avec les Allemands sur l'un (au moins) des contrats de fourniture d'alumine et de métal blanc. En 1945, sur les instances de Raoul de Vitry, Jean Benoit pilote les études de réorganisation de la Compagnie qui conduisent à la note 642 et à la divisionnalisation de mars 1948. Benoit retirera de plusieurs voyages aux états-Unis effectués après cette date une très forte impression des entreprises américaines et de leur gestion, tout particulièrement de Kodak et de la General Electric. Il est alors le seul ingénieur à participer à la mission française des experts comptables aux états-Unis entre avril et mai 1951.

Benoit rend compte de ses expériences dans de nombreuses conférences et textes parus entre 1950 et 1962. Dans ces années, il intervient beaucoup comme conseil et enseignant à l'extérieur de la Compagnie (à l'INSEAD, à l'École de Guerre, à l'ENA). Membre du Conseil national de la comptabilité, de l'Institut de contrôle de gestion, il est enfin l'un des fondateurs et enseignants du Centre de recherches et d'étude des chefs d'entreprise. A l'occasion de la réorganisation de 1958 il est élevé au rang de secrétaire général de la Compagnie mais décède brutalement en août 1962.

(Archives Pechiney, 080-12, dossier Jean Benoit, 001-7-30994, Grandes écoles, enseignement et 001-8-31815, ententes)

Titre II

Berliet et Renault

Fers de lance du taylorisme en France

Chapitre premier

Berliet

Le manager empêché

Si l'on veut pouvoir conduire une affaire avec le maximum de sécurité et de profit, il est indispensable, avant de se mettre à l'œuvre de faire un devis intelligent de ce que sera le prix de revient.

Harrison. Cost Accounting to Aid Production, *Industrial Management*, octobre 1918, p. 279.

Passage souligné par Marius Berliet dans l'exemplaire qui lui fut traduit.

A mesure que l'on s'éloigne de l'année où la société Berliet fut absorbée par Renault, 1975, les raisons pour justifier l'étude de ce constructeur plus qu'un autre — et la France n'en manqua pas — s'affirment davantage. Pourquoi avoir écarté Peugeot dont la pérennité signe une gestion sans doute plus performante ? Ou Citroën qui eût permis d'éclairer, de surcroît, les méthodes de Michelin qui, on le sait, prit le contrôle de l'affaire en 1935 ?

A cela deux raisons.

La première tient simplement à la possibilité d'accéder aux archives et à ce que celles-ci recèlent ou non matière à une étude. Non que Peugeot ne répondît pas à ces critères. Y. Cohen, D. Henri, J-L Loubet, entre autres, valent réponse, nous-même avons pu travailler sur l'entreprise sochalienne et ne manquerons pas d'y faire référence. Mais nous n'y avons pas trouvé la même richesse que chez Berliet et nous touchons ici à la seconde raison : c'est l'exemplarité de Berliet eu égard à nos préoccupations.

Nous désirions nous placer dans une situation extrême à l'égard de la sensibilité aux innovations venues d'outre-Atlantique. Rappelons l'une des leçons sur l'histoire dispensées par Aron qui vaut dans le cas d'un régime politique mais nous paraît également vraie dans celui d'une organisation : « Conformément à la méthode scientifique, il est légitime de faire l'analyse d'un régime en l'observant dans le cas le plus favorable, c'est-à-dire dans le cas où les caractéristiques majeures de ce régime se

présentent sous la forme la plus pure. »¹ Dès lors, cessons de considérer Berliet à l'aune de son effacement contemporain mais reportons-nous à son exemplarité dans l'introduction des méthodes d'organisation américaines. Pour s'en convaincre, chaussons les lunettes de Paul Devinat, acteur majeur pour la diffusion de l'OST en Europe après la Première Guerre, qui, jugeant de « l'application des méthodes d'organisation scientifique [...] dans la fabrication en série », écrit en 1927 : « il n'est que de citer les usines Berliet de Lyon [...]. Tous les procédés de Taylor ont été appliqués dans toute leur rigueur »².

En nous laissant seulement guider par la chronologie, nous suivrons l'évolution des méthodes de calcul utilisées chez Berliet en distinguant quatre temps... Cela nous permettra de vérifier que, y compris dans le prix de revient, le patron de la firme lyonnaise était bien à la pointe des méthodes américaines, mais nous verrons comment, se heurtant au mur du prix de revient, il se trouva empêché d'appliquer ses idées.

§1- De la réussite automobile à l'échec du prix de revient : 1894-1919

En 1893, Marius Berliet entreprend la conception de son premier véhicule, une voiture qui parcourera, quelques mois plus tard, moins d'un kilomètre, puis s'immobilisera à jamais. Quand la Première Guerre s'achève, Berliet est l'un des constructeurs majeurs d'Europe, et son usine de Vénissieux, en cours de réalisation, devrait lui permettre de le hisser au tout premier plan mondial, à l'égal du grand Ford : ultime symbole de la réussite à ses yeux et à ceux de ses contemporains.

En 1917, Marius Berliet donne son accord pour la mise en place d'une méthode de calcul de prix de revient en avance de plus de trente ans sur ce que les spécialistes en viendront à préconiser avec les standards. 1919, le constat s'impose : la Maison Berliet ne dispose pas de l'organisation comptable lui permettant de calculer un prix de revient, l'adjectif qui permet de qualifier le mieux l'attitude dont il fit preuve sur ce point : c'est la désinvolture.

Réussite automobile / échec du prix de revient, dépassons la figure d'opposition facile et analysons les faits en nous attachant à comprendre dans un premier temps l'évolution (par, puis chez, Berliet) du calcul du prix de revient en fonction du cycle de vie du produit entre 1894 et 1914 ; dans un second temps, nous chercherons à apprécier l'influence qu'exerça la Grande Guerre sur ce même calcul.

¹ R. ARON. *Leçons sur l'histoire*. Paris : Livre de poche, 1991, p. 53

² P. DEVINAT. *L'organisation scientifique du travail en Europe*. Genève : Bureau International du Travail, 1927, p. 238-239.

I- Un calcul de prix de revient en phase avec le cycle de vie 1895-1914

A- La phase de décollage : 1894-1904

Après le succès, éphémère, de la première automobile construite, Marius Berliet enregistre, par relation, sa première commande. La voiture est livrée en mars 1897 ; le client l'essaie, fait soixante kilomètres sans le moindre incident mais renonce à la garder jugeant l'engin trop compliqué. A titre de « dédommagement, il verse [à Marius] dix mille francs, somme qui couvre à peine les frais engagés pour ce travail. »¹

Le prix de revient ne va néanmoins pas tarder à rentrer dans les préoccupations de l'entrepreneur ; on a pu retrouver des notes, jetées sur un carnet, qui établissent que c'est sur cette base que se déterminait le prix de vente. Approche très fruste de calcul, comme on peut en juger par la figure 1², mais qui, en cette période de démarrage d'un produit, dont l'avenir reste encore incertain, ne s'en avère pas moins efficace. En 1904, Berliet est à la tête d'une PME prospère qui emploie deux cents personnes. C'est, comme il se plaira souvent à se définir, « un petit industriel de province ». Dix ans après, l'entreprise comptera plus de trois mille salariés.

B- L'expansion : 1905-1914

1905 va marquer un tournant pour l'entreprise lyonnaise. Cette année-là, un important constructeur de locomotives, outre-Atlantique, décide d'acheter à Berliet la licence de fabrication d'un de ses modèles, jugé, parmi tous ceux existant alors, le plus à même de satisfaire le marché des Etats-Unis.

Le choix de l'ami américain sera décisif pour permettre à Berliet de passer de la phase des succès de lancement à ceux de l'expansion ; lui donnant, entre autres, les moyens de l'acquisition d'un immeuble, aux Champs-Élysées. Vitrine commerciale qui sied à la réputation de qualité que se sont forgés les véhicules vendus sous la marque Berliet. Qualité que la firme entend contrôler jusqu'au moment où son propriétaire en prend possession, donc en faisant procéder, à partir de 1905, à des essais dans son usine pour s'assurer de la fiabilité de son produit³.

¹ Louis MURON. *Marius Berliet*. LUGD : Lyon, 1995, p. 23. Le point est confirmé (à moins que Muron ne l'ait simplement repris) par M. LAFERRERE. *Lyon ville industrielle*. Paris : PUF, 1960. Ce sera souvent le cas pour les citations extraites de Louis Muron.

² SAINT-LOUP. *Marius Berliet. L'inflexible*. Les presses de la Cité : Paris, 1962, p. 52.

³ A cette époque, il était d'usage que le constructeur livrât le châssis à un carrossier qui habillait la voiture que le propriétaire allait alors chercher. En obligeant le véhicule à revenir dans ses usines après le travail de carrosserie, Berliet conservait le dernier mot.

Figure 1 : Le calcul du prix de vente par la « culbute » en 1902

(1) Dès 1902, « la culbute » était réalisée, ainsi qu'en témoigne le prix de revient de la 8 HP trouvé dans un carnet écrit de la main même de Marius Berliet. Cette voiture vendue 11 000 fr. revenait donc à 4 918,80 fr., carrosserie comprise !

Tonneau 8 HP 1902, à chaîne

Matière :			
Direction	99,10	Report	1 422,80
Frein	52,90	Pneus	350
Essieux AR	86,60	Caisse	250
Boîte changt Vit.	215,35	Peinture	100
Moteur	269,35	Lanternes	18
Châssis	80	Douilles lanternes	2
Roues	80	Réservoir brûleurs	25
Bâche	15	Brûleurs	15
Tuyautage	90	Support de brûleurs	10
Graisseur	25	Lanternes	25
Coup de poing	12	Doigt nickel	4
Tuyautage cp. poing	10	Tuyaux	2
Robinet	5	Robinet	5
Ressorts	40		
Brides ressorts	5,50		2 228,80
Radiateurs	105	Façon garniture	70
Pompe	55	Garniture	120
Bobine	95	Façon	1 000
Avance	25	Frais généraux	1 500
Accu	50		
Bougie	7		4 918,80

L'extension de l'usine à Monplaisir, sur 10.000 m², va suivre en 1908. « Mais ce nouveau système de fabrication nécessite une étude et un contrôle strict des prix de revient, nous dit Louis Muron. Marius Berliet fait appel à Pierre Thibaudon, secrétaire de Lazare Wolf, le gérant de la banque Cottet »¹, qu'un ami lui avait recommandé.

Que le besoin ait été perçu, c'est à n'en point douter. Que, dès 1910, « chaque poste de travail [ait] fait l'objet d'un examen poussé dissociant les frais généraux, les charges d'amortissement, le renouvellement de l'outillage, les achats »², comme l'écrit encore Louis Muron, et ce, à partir d'une technique utilisée à la Société Française des câbles électriques, c'est ce que nous n'avons pu vérifier.

Quelle était la situation, en matière de prix de revient ? Faut-il suivre Saint-loup quand il écrit que Berliet avait mis au point alors un système de « feuilles de route », de sorte que : « la fiche sui[vai]t la pièce brute, depuis son départ du magasin matières premières jusqu'à son débouché sur l'atelier [...], dispos[ant] ainsi d'un contrôle d'emploi extrêmement précis pour l'époque et de tous les moyens pour établir des prix de revient sérieux »³ ?

On peut en douter si l'on en croit cette note du service économat, en 1913, qui relève les faiblesses rencontrées dans le suivi des achats et leur affectation au prix de revient :

Il y a des difficultés d'un ordre matériel à résoudre. Elles le seraient bien vite, si la comptabilité acceptait de faire des collaborateurs de ceux qui ne font que de la statistique en marge de la vraie comptabilité.

Nous avons assez à cœur de faire un travail efficace pour demander qu'on veuille bien examiner la question. On verra que quoique n'employant pas les mêmes méthodes, nous avons des moyens de contrôle et de balance journalière des comptes qui ne cèdent en rien à la comptabilité la plus rigoureusement exacte. Nous avons en outre la preuve que notre méthode est la plus rapide et aussi claire que l'ancien système.⁴

En tout cas, quel qu'ait été le degré de sérieux dans le calcul du prix de revient, en 1914, la guerre allait tout modifier.

¹ Louis MURON. *Marius Berliet*. LUGD : Lyon, 1995, p. 45.

² *Ibidem*. C'est aussi ce qu'écrit M. LAFERRERE, ouvrage déjà cité, page 370 : « pour faire bénéficier les acheteurs des économies du nouveau système de production, il fallait organiser à Monplaisir une surveillance attentive des prix de revient. L'action de M. Paul Thibaudon [embauché en 1908] est ici déterminante : il applique les méthodes de Lazare Wolf dans l'administration de la Société Française des Câbles Electriques, c'est-à-dire une décomposition très poussée des prix de revient, dont les principaux éléments sont discutés en Conseil. Ainsi est surmonté, du moins provisoirement, pour Marius Berliet cet obstacle sur lequel buttent tant d'artisans devenus industriels : l'évaluation précise des frais généraux, des charges d'amortissement et de renouvellement de l'outillage, et leur incorporation dans les prix de vente. »

³ Saint-loup. *Marius Berliet. L'inflexible*. Les presses de la Cité : Paris, 1962, p. 105.

⁴ F. A. M. B. Chemise : organisation des prix de revient M. Gros-Burdet, 1913-1925. Note du 17 mai 1913, J. Serrell.

II- Influence de la guerre sur le calcul du prix de revient : 1914-1918

A- Un marché dominé par l'offre

Quand les hostilités commencent, Berliet dispose déjà d'un capital confiance auprès des autorités militaires qui ont pu juger depuis une dizaine d'années la robustesse de ses camions sur plusieurs terrains d'opération. Il en sortira, au plus fort des hostilités, jusqu'à cinquante par jour de l'usine de Monplaisir.

A cela vont s'ajouter la fabrication des obus et, à partir de 1917, celle de chars. Sans négliger l'entregent du représentant de Berliet, M. Perrin, auprès du ministère de l'Armement, le choix de l'industriel lyonnais pour honorer les demandes que Louis Renault ne pouvait à lui seul assurer, témoigne des qualités reconnues par son puissant client (l'armée) et son premier rival (Renault).

Sur quelle base étaient négociés les marchés de fournitures que les militaires réclamaient toujours en nombre croissant ? Rappelons que les Britanniques se dotèrent, dès 1915, de services chargés de calculer les prix de revient des produits achetés¹. Ce ne fut pas le cas en France. Il faudra attendre la fin juillet 1916 pour qu'un impôt spécial sur les profits de guerre tente de corriger les excès qui ont pu se produire du fait d'un prix de marché que le fournisseur négociait alors en position de force, eu égard aux besoins.

Si les différents ministres responsables de l'armement et des fabrications de guerre (notamment Albert Thomas puis Etienne Clémentel) ne furent pas très regardants sur les conditions de prix des marchés passés, ils exercèrent, en revanche, une pression très ferme pour que les industriels qui en bénéficiaient s'organisent de façon rationnelle, tant pour réduire leurs coûts que pour augmenter leur productivité et, par conséquent, leur capacité de production dans des conditions de rareté de main-d'œuvre.

B- Rationalisation et conception du prix de revient

Cette pression de l'administration rejoint les préoccupations de Marius Berliet qui, fin 1915, embauche E. Banks. Anglais de nationalité, il maîtrise le Français à la perfection et dispose d'une expérience d'organisation dans une entreprise américaine, Westinghouse, appliquant le système Taylor². Il va, à son tour, s'efforcer de l'introduire dans les ateliers

¹ Anne LOFT *Understanding Accounting in its Social and Historical Context*, New-York and London : Garland Publishing Inc., 1988.

² Ernest Mattern qui rejoignit Peugeot en 1912 pour en devenir peu après le directeur technique, travailla préalablement chez Westinghouse. Nous reviendrons dans le chapitre sur Renault sur les positions qu'il avait concernant les prix de revient, mais on peut déjà noter qu'il partageait avec Banks le sentiment que pour gagner en utilité les calculs de coûts devaient s'affranchir des contraintes étroitement comptables. Puisèrent-ils leur commune conviction dans l'expérience acquise chez Westinghouse ? Des indices laissés par Mattern tendraient à le laisser penser.

de Monplaisir, en 1916, avec le soutien de son patron auquel il voue une profonde admiration, tant la légende de Berliet est déjà vive même à l'étranger¹.

Le calcul du prix de revient ne va pas échapper aux efforts de rationalisation entrepris. Il y aurait fort à faire, selon Banks : « personne ne s'est jamais donné la peine d'analyser nos dépenses de façon à tenir une main ferme sur la marche de l'usine »² écrit-il, fin 1916, avec étonnement. Entrait-il une part de malice dans son propos ?

Toujours est-il qu'au cours d'une des réunions que Marius Berliet a pris l'habitude d'organiser pour commenter les préceptes de Taylor, le problème de calcul du prix de revient, à fin de contrôle des performances, est abordé avec une exceptionnelle lucidité dans le diagnostic et la prescription, si l'on songe qu'on est alors en 1917 !

Ayant rappelé que « la plupart des méthodes pour l'établissement des prix de revient ont été inventées par des comptables pour le plus grand bénéfice des financiers »³, il est indiqué « que la principale fonction comptable [devrait être] de mettre le chef d'atelier en état de connaître perpétuellement s'il fabrique ou non le plus économiquement possible, ce qui n'arrive pas avec les 99 % des tenues de livres ordinaires où les renseignements n'arrivent pas ou arrivent bien trop tard pour en tirer encore profit utile. »

Ayant dénoncé les défauts du système actuel, et ses raisons, la note va devenir prescriptive en faveur d'une imputation rationnelle qui ne dit pas son nom : « les frais généraux imputables à une production donnée doivent être aux frais généraux d'une usine marchant à pleine production dans le même rapport que la production en question à la production réalisée quand l'usine marche à plein rendement. »

Ce raisonnement va être étendu pour les frais directs, si bien que l'on aboutit à une expression parfaite des fonctions que peuvent remplir une comptabilité en coûts standard dans les lignes qu'il nous suffit de rapporter :

Les prix de revient n'ont pas de valeur par eux-mêmes. Ils n'ont de valeur que par comparaison et la comparaison n'acquiert elle-même tout son prix qu'en égard à un étalon dont l'établissement est la principale fonction de l'ingénieur. C'est au comptable à tenir le chef d'atelier au courant de la façon dont il se rapproche de l'étalon et à lui signaler les écarts.

Après ces lignes, ce jour-là M. Berliet conclua la séance en invitant « M. M. Thibaudon & Segard à instituer une organisation similaire dans l'usine. »

Quelle suite connut cette conception du prix de revient ? Pour apporter un élément de réponse, nous disposons d'une note rédigée en avril 1919, soit deux ans après, dont nous extrayons les passages suivants :

¹ Dossier E. Banks remis le 6 décembre 1995 par M. Paul Berliet.

² Louis MURON. *Marius Berliet*. LUGD : Lyon, 1995, p. 105.

³ F. A. M. B. Dossier Berliet O. S. T. Organisation intérieure usine, 18ème réunion, 17 avril 1917. Les citations qui suivent sont également tirées du compte-rendu de cette réunion. On est frappé en lisant tous ces comptes-rendus de la ferveur, quasi religieuse, avec laquelle les textes de Taylor furent étudiés, commentés par Berliet et ses collaborateurs.

La comptabilité industrielle, telle qu'elle existe actuellement, correspond-elle aux besoins du jour ?

Nous répondrons nettement : NON.

[...] La comptabilité industrielle est à peu près inorganisée : tout y est à modifier ou à créer. [...] Il n'existe qu'une ébauche de ce que devrait être le service [Prix de Revient] important entre tous. Pour exécuter le travail le personnel est restreint à un seul employé et une aide.

En prenant le service, nous avons trouvé plusieurs milliers de bons de travail en retard, non liquidés : les uns au tarif à l'heure (sans indication du prix de l'heure) ; d'autres au bonus au temps ; la plus grande partie au bonus aux pièces, sans indication de la valeur du temps passé qui vient s'y ajouter.

On les liquidait au petit bonheur à un prix moyen et surtout quelconque. Deux séries des mêmes outils donnaient des différences de prix du simple au double, et même plus.

Quelques sondages, nous permirent de vérifier que la valeur des outillages décomptés aux services, comportaient des erreurs de 200, 300 % et plus !¹

Ces quelques lignes ne peuvent que donner un aperçu du réquisitoire que son auteur, M. Gros-Burdet, dresse, en une quinzaine de pages, quant au laisser-aller du calcul du prix de revient : absence de comptabilité matière, non suivi de la main-d'œuvre et de l'outillage, valorisation grossière des frais généraux,... Ce rapport va précéder un faisceau d'autres témoignages qui laissent à penser qu'entre ce qui était souhaité en 1917 et ce qui exista deux ans plus tard, on fut loin du compte !

La comptabilité en standard, qui était évoquée en 1917, eût-elle été installée, la fonction du prix de revient, comme aide à la fixation du tarif, n'en aurait pas moins été négligée. Une négligence que Marius Berliet allait chèrement payer après qu'il eût présenté son modèle 15 HP, surnommé « l'Etoile d'argent », au salon automobile de Paris, en octobre 1919.

§2- De l'échec automobile à la mise en place d'une comptabilité industrielle : 1919-1922

L'échec de la 15 HP, n'est pas le seul facteur qui explique les difficultés que rencontra le constructeur lyonnais après l'Armistice.

Nous allons dans une première partie nous intéresser aux causes qui amenèrent Berliet à perdre la direction, en 1921, de la maison qu'il avait créée ; dans une seconde partie nous étudierons les efforts qui furent menés parallèlement pour installer une comptabilité industrielle qui ne devint pleinement opérationnelle qu'en 1922².

¹ F. A. M. B. Dossier Berliet O. S. T. Comptabilité industrielle, prix de revient.

² Nombre d'informations sur l'investissement dans l'aciérie et sur le lancement de la 15 HP, sont tirées de G. DEGLAS. *Recherches sur les usines Berliet 1914-1949*. Mémoire de maîtrise : Paris I, 1977, p. 12-21.

I- Les causes du règlement transactionnel du 26 avril 1921

La crise qu'affronte Berliet après la signature de l'Armistice peut se décomposer en trois étages. A la base une conjoncture dépressive qui dépasse l'horizon individuel, qui dépasse l'horizon national. Un cran plus haut, une décision stratégique, programmée depuis une décennie, et qui trouve son échec dans des circonstances qui auraient échappées à tout constructeur. Enfin le lancement calamiteux de la 15 HP, que nous avons effleuré plus haut, et dont Marius Berliet porte la responsabilité.

Examinons plus en détail chaque niveau.

A- Une conjoncture dépressive

Pas de plan Marshall en 1920 ! Mais comme en 1947, un déséquilibre entre une capacité de production, aux Etats-Unis, qui excède la demande intérieure, tandis que d'immenses besoins en Europe existent, mais qui ne peuvent être satisfaits par manque de dollars. « *Dollar gap* » qui serait pour partie responsable de la crise monétaire qui va secouer une première fois la France au sortir de la Grande Guerre.

Sur fond de crise internationale, la France voit son activité économique profondément perturbée, un chiffre suffira pour s'en convaincre : sur une base 100 en 1913, l'indice de production industrielle passe à 57 en 1919.

Encore s'agit-il là de l'indice général. Imaginons Berliet qui a orienté ces dernières années son usine pour une fabrication d'obus devenue, faut-il s'en plaindre, inutile, temporairement hélas.

Le département camion n'est pas mieux loti, non seulement les commandes de l'Armée sont interrompues, mais le client se transforme en concurrent déloyal, bradant matériel et pièces détachées auxquels s'ajoutent les surplus américains.

Tous les constructeurs automobiles durent affronter cette crise à laquelle les confortables bénéfices réalisés pendant les années précédentes pouvaient faire pendant ; d'autant qu'ils avaient à s'acquitter encore de l'impôt sur les bénéfices de guerre, qui, pour Berliet, resta de l'ordre de la menace et ne vint frapper la firme qu'à la marge.

Seul Berliet s'imposa une intégration amont reproduisant au pantographe ses modèles américains en les agrandissant ; à Vénissieux, « l'ensemble achevé au tiers en 1918 était déjà plus vaste que les usines Ford à Detroit. »¹

¹ Aimée MOUTET, thèse déjà citée, p. 131. Sur la question de l'intégration des fabrications, on se reportera utilement à Patrick FRIDENSON. *Histoire des usines Renault*. Paris : Seuil, 1972, p. 131-140.

B- Un investissement inopportun

En 1919, l'indice de l'industrie mécanique est à 58 (base 100 en 1913), équivalent à l'indice général ; mais l'indice de la métallurgie est à 29 !

Pourtant l'idée de posséder sa propre aciérie était fort séduisante jusque-là : ne plus dépendre de fournisseurs dont la qualité se faisait changeante, parfaire le site de Vénissieux où Marius Berliet souhaitait voir régner la rationalité, l'économie des mouvements, « l'automatisation ».

Pour atteindre l'objectif, le Lyonnais se décida pour ce qu'il pensait être le meilleur, un matériel fabriqué à Pittsburgh, il passa commande en 1916 à Carnegie d'une usine clé en main. Prix, seize millions de franc-or.

Las, le contrat était libellé en dollars, il fallut déboursier plus de 37 millions de francs, en pure perte puisqu'au moment où, enfin, l'aciérie fut achevée, les cours de l'acier, eux, s'effondraient. Si l'on ajoute à cela des problèmes techniques, jamais vraiment résolus, il faut bien qualifier l'affaire de fiasco.

Les circonstances furent contraires, néanmoins le projet ne manquait pas d'intuition industrielle¹. Si l'on veut bien se souvenir que l'idée de dévaluation avant 1919 en France était tout simplement impensable, que l'année 1917 allait permettre à Berliet, devenu société anonyme, de dégager près de sept millions de francs de bénéfices (légèrement plus qu'en 1916), l'investissement dans l'aciérie n'avait rien d'insensé.

Peut-on en dire autant du lancement de l'Etoile d'argent ?

C- Un lancement calamiteux

Ebloui par le succès que la Ford T rencontrait outre-Atlantique, celui que son biographe, Saint-loup, qualifia d'inflexible choisit d'imiter la formule en focalisant sa fabrication de véhicule de tourisme sur la base d'un modèle unique, la 15 HP.

S'inspirant d'American Locomotive corporation, en 1905, qui lui avait acheté la licence de son modèle plutôt qu'avoir à concevoir en propre le sien, et perdre un temps précieux, Berliet va imiter à son tour. Il choisit Dodge.

Mais le constructeur américain avait préalablement procédé à une série d'essais avant d'arrêter son choix. On peut douter que le maître de Vénissieux se soit entouré, quant à lui, d'un grand luxe de précautions. Sinon, comment expliquer les revers rencontrés, par la suite ?

¹ Dans une réunion du comité central d'entreprise, en 1951, Jean-Pierre Peugeot déclarait que les usines européennes devaient : « posséder des fonderies, des forges, un emboutissage et tous les ateliers d'outillage qui les accompagnent, ... pour obtenir un prix de revient convenable ». Propos rapporté par J-L LOUBET. *Automobiles Peugeot. Une réussite industrielle 1945-1974*. Paris : Economica, 1990, p. 142.

Faute d'aciers de qualité comparable, les véhicules ne cesseront d'être sujets à déficiences techniques, ternissant durablement l'image de Berliet, au moins dans le marché de la voiture individuelle.

En octobre 1919, quand le modèle est présenté au salon de Paris, le prix de 7 500 F ne peut qu'attirer le chaland, 9 000 commandes sont enregistrées. Mais « le prix de revient, pour autant qu'il soit possible de l'estimer, à l'aide de services qui paraissent endormis dans l'euphorie de la victoire, s'élève grosso modo à 11 500 F »¹.

D'autres commandes s'ajouteront à celles-là. Certes toutes ne seront pas honorées, certains clients préférant renoncer, avertis des médiocres performances. Mais ils ne seront pas légion et il n'est pas absurde d'avancer un niveau de pertes équivalent à celui de l'aventure sidérurgique pour ce lancement bâclé².

De surcroît, nous l'avons dit, le déficit ne sera pas seulement en terme financier, il touchera un capital sans doute plus précieux, l'image de marque auprès des automobilistes.

Si les enseignements des autres déboires n'étaient guère exploitables de suite, concernant le lancement calamiteux de la 15 HP, une leçon put trouver très rapidement son application : l'installation d'un service prix de revient.

Nous allons voir qu'avant même que le règlement transactionnel ne fût prononcé, le 26 avril 1921³, des mesures dans ce sens avaient été prises. La nouvelle direction qui sera en place en juin 1921 poursuivra dans cette voie qui aboutira à la nomination, un an plus tard, d'un responsable du tout nouveau service, M. Pradel.

¹ Saint-loup. *Marius Berliet. L'inflexible*. Les presses de la Cité : Paris, 1962, p. 146. Quel est le degré de fiabilité de Saint-loup ? Paul Berliet nous a précisé que le biographe aurait procédé à quelque soixante entretiens de personnes ayant connu Marius, qu'il aurait dépouillé une série de documents de première main. Rappelons le vers de Racine qui dans son Phèdre prête ces mots à Thésée : « J'ai peut-être trop cru des témoins peu fidèles ». Sur le point précis du prix en 1919, nous disposons pour confirmer Saint-loup d'un document tapuscrit que Marius Berliet aurait écrit en 1922, et dont son fils, Paul, nous a remis copie. On ne peut, bien évidemment, manquer de s'interroger sur la valeur de ce témoignage : jugement sans complaisance ou plaidoyer *pro domo* ? Pour en juger, nous disposons de l'étude réalisée le 29 décembre 1920 par un analyste du Crédit Lyonnais qui rejoint le constat du constructeur automobile (étude conservée dans les archives de cette dernière banque sous la cote DEEF 61116). Nous nous en tiendrons là estimant que le doute hyperbolique est stimulant mais qu'il convient de ne pas être pyrrhonien en histoire.

² J-L LOUBET, déjà cité, exprime avec clarté ce qui est devenu une loi dans le secteur automobile : « le prix de revient de fabrication d'une automobile, qui est en lui-même très important, peut varier extrêmement rapidement. Une hausse du coût des matières, des pièces ou même de la main-d'œuvre peut transformer une marge bénéficiaire unitaire mesurée en une perte infime qui, multipliée par des volumes de production de plus en plus importants, se transforme en désastre financier. » (p. 202).

³ Par la loi du 2 juillet 1919, une loi avait autorisé ce type de procédure pour permettre aux nombreuses entreprises qui se trouvaient étranglées par la situation d'après guerre de parvenir un accord avec les créanciers pour éviter la faillite. Le bénéfice de cette procédure devait être homologué par le tribunal de commerce qui accompagnait sa décision de recommandations sur l'organisation de la direction. C'est sous ce régime que la société Berliet fut placée, accordant à son fondateur un poste d'administrateur-délégué qui ressemblait fort à une mise à l'écart.

II- Les efforts pour l'installation d'un service prix de revient

Quand Marius Berliet réfléchira sur les causes qui l'ont conduit à s'en remettre au tribunal de commerce, parmi les fautes commises, il reconnaîtra « l'erreur d'avoir cru aux affirmations de l'ingénieur qui avait acheté le matériel et monté l'usine pour 100 voitures par jour et pour livrer la voiture finie à 7 500 francs [et d'avoir suivi une] politique de vente, sans s'occuper des prix de revient »¹.

Sans attendre 1922, dès 1920, comprenant que le système de calcul de primes lui masquait les problèmes rencontrés la fabrication de la HP 15², et les dégâts produits par des prix de vente basés sur des devis fantaisistes, quand ils existaient³, il amorça des efforts. Il fallut deux ans pour que ceux-ci soient récompensés par un service Prix de Revient capable de produire des informations régulières, mais qui manquera à tirer profit de solutions partiellement entrevues.

A- Des efforts récompensés

L'organigramme ci-après (figure 2), permet de visualiser la place occupée par le service Prix de Revient, en 1922, dont M. Pradel fut le premier responsable. Sa mission s'énonçait comme suit :

En exécution des décisions prises par le conseil d'administration dans sa séance du 20 juin, le comité de direction décide de confier à Monsieur Pradel la mission d'organiser et de surveiller une comptabilité industrielle susceptible notamment de fournir au comité de direction les éléments constitutifs des prix de revient et tous documents statistiques sur la marche des affaires.

Pour l'accomplissement de sa mission, Monsieur Pradel pourra puiser tous éléments dans la comptabilité générale et la comptabilité spéciale des différents services.⁴

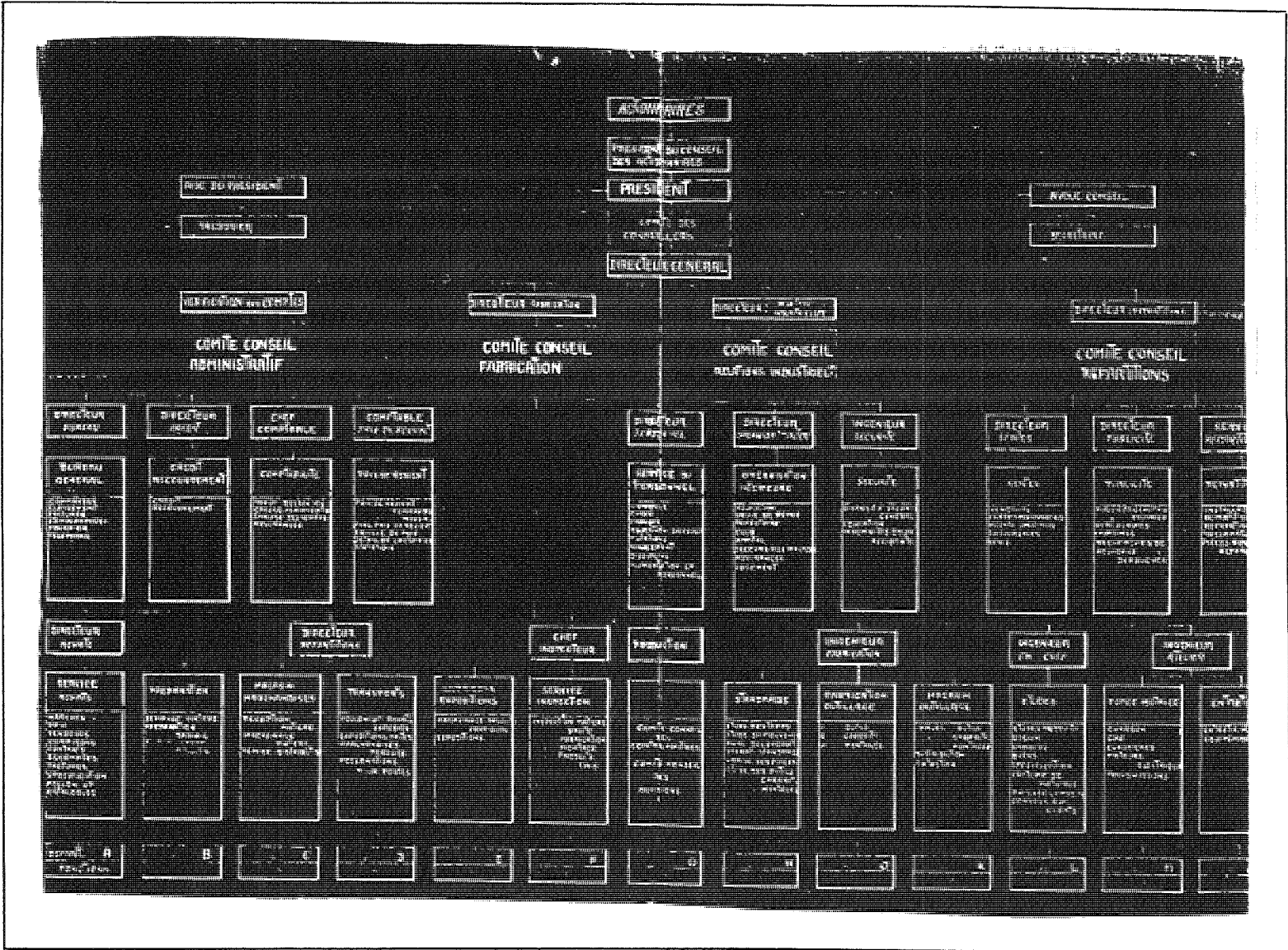
¹ Tapuscrit de Marius Berliet daté de 1922, déjà mentionné.

² SAINT-LOUP, déjà cité, rapporte, page 147, la conversation suivante : « expliquez-moi, interroge Berliet, pourquoi nous ne produisons pas plus de quinze unités, alors que je vois passer des états de primes de rendement très satisfaisant ? [...] les ateliers ont freiné les cadences un mois sur deux, s'entend-il répondre, constituant des stocks de pièces pendant le mois creux, pour produire au maximum et toucher la prime le mois suivant ». Pensons qu'en 1919, l'entreprise qui comptait trois mille salariés avant la guerre, en emploi désormais le triple.

³ Toujours selon Saint-loup, page 153, M. Damour, administrateur du Gaz de Lyon, entré au conseil d'administration de Berliet en 1906, aurait pris à partie Marius Berliet, au cours d'un conseil d'administration, en lui déclarant « vos services commerciaux fixent les prix de vente sans tenir compte des prix de revient qu'ils ne connaissent d'ailleurs pas... ». Remontrance qui aurait eu lieu en 1920, mais qui ne fut pas consignée dans le procès-verbal.

⁴ F. A. M. B. Dossier comité de direction, 27 juin 1922. Après le règlement transactionnel, un comité de direction est mis en place. La Fondation a conservé les procès-verbaux de ces réunions, comme de celles du conseil d'administration ; il est possible de confronter les décisions dans les deux instances, comme c'est le cas dans la mise en place du service prix de revient qui fut décidée en conseil le 20 juin 1922.

Figure 2 : Organigramme en 1922



La mission comporte deux facettes : d'une part « organiser et surveiller une comptabilité industrielle », d'autre part fournir « tous documents statistiques sur la marche des affaires ».

Nous avons vu que la comptabilité industrielle, en 1919, est déficiente, dans une réunion du 11 septembre 1920, M. Berliet en trace les lignes pour l'avenir : « il précise qu'il ne s'agit pas de créer une comptabilité minutieuse, au centime, mais simplement de se rendre compte de la marche générale de l'usine. [Pour ce faire, il] demande que les magasiniers chiffrent immédiatement les bons et les remettent, revêtus de leur visa, en même temps que la marchandise. »¹ Quant aux frais généraux ils seront « obtenus en multipliant le prix de la main-d'œuvre par un coefficient donné par la comptabilité centrale. Actuellement, pour la fabrication, 400 % de la main-d'œuvre productive et, pour les outillages, 200 %. »

Le suivi des salaires directs des primes de production et de leur intégration dans le prix de revient, se faisait depuis déjà une quinzaine d'années. Ils feront l'objet d'une réflexion soutenue entre 1921 et 1923, pour étudier les perfectionnements qui peuvent être apportés et assurer leur dû enregistrement par la comptabilité industrielle². Etude qui se fera à la lumière des différents systèmes (Taylor, Gantt,...) connus à cette époque.

De même l'installation de la comptabilité industrielle prendra en considération les réflexions de nombreux auteurs d'ouvrage sur le prix de revient (Berran et Fuzet, Bertrand Tompson, Fejès,...) dont on peut penser qu'elles influencèrent ceux qui eurent en charge la mise en place de la comptabilité industrielle en ce début des années 1920 chez Berliet.

Nous ne disposons pas des journaux auxiliaires et grands livres qui nous permettraient de marquer avec certitude quand le système fonctionna. Nous pouvons néanmoins avancer, avec forte probabilité, qu'il ne fut pas au point avant la prise de fonction de M. Pradel en juin 1922, comme en témoignent les propos d'une note d'avril de cette même année :

Pour nous permettre de pousser plus avant notre organisation des prix de revient, deux choses sont nécessaires :

Aucune commande ne doit être exécutée par les ateliers de Lyon sans avoir été enregistrée au préalable par le Service Prix de Revient.

Aucune matière ne doit être livrée à un atelier à l'insu du service Prix de Revient, qui doit savoir, d'après le bon, quel compte est à débiter.

Cela paraît évident. Et pourtant, jusqu'ici, nous avons dû nous contenter de renseignements pris tant bien que mal auprès des ateliers, pour savoir ce qu'ils faisaient.³

Si l'on rapproche cette note de celle qui fut émise fin janvier 1921, voir figure 3⁴, on comprend qu'entre les intentions et les réalisations des obstacles se soient dressés.

¹ F. A. M. B. Chemise : organisation des prix de revient M. Gros-Burdet, 1913-1925.

² F. A. M. B. Berliet OST-Personnel/Rémunération 1921/1923.

³ F. A. M. B. Berliet OST-Organisation feuille de route.

⁴ Ibidem. Nous reproduisons ici le projet de note, manuscrite, mais la note dactylographiée existe dans les

Figure 3 : Note de service relative aux feuilles de route, janvier 1921

M. Berhet *Projet de
note de service*

Feuille de Route

A partir de lundi, 31 Janvier,
toutes les feuilles de route passeront au service
Puis de Revient avant d'être classées par
la Mise en Travail -

Cette règle est absolue et s'applique
non seulement à la fabrication, mais aussi à
l'outillage et à l'usage Réparation &
de Bord de Travail, ce sont les Bords de Travail qui
doivent passer au prix de Revient, avant
(ex. service technique)
V aller au Pointage - Il importe, en effet, de
débiter la Commande, avant de payer
un travail, quel qu'il soit.

29/1 1921
APRES SURGEI
M. BERHET

archives, le texte en est plus long, mais le sens reste identique, c'est ce qui nous a fait préférer cette présentation.

Les informations que le Service de M. Pradel fut en mesure de fournir, à partir de 1922 permettent d'être confiant sur le fait qu'il exista alors une comptabilité industrielle conforme aux règles de l'art du prix de revient comptable.

Ces informations étaient notamment utiles pour établir des devis du type de celui que nous reproduisons en figure 4¹ et pour lesquels on observera que le coût matière provenait des données comptables, la main-d'œuvre était calculée sur une base théorique qui générait un montant de frais généraux (ici, 200 % des frais de main-d'œuvre), auxquels on ajoutait 35 % de frais commerciaux.

Nous verrons plus loin l'utilisation qui était faite de ces informations par le comité de direction et le conseil d'administration. Le système mis en place en 1922 eut l'avantage de fonctionner et, pour y parvenir, de nombreuses difficultés durent être résolues. Nous avons essayé d'en donner un aperçu, mais il nous paraît intéressant de nous appesantir sur certaines options qui restèrent virtuelles.

B- Des occasions manquées

Malgré des éléments lacunaires, nous avons pu précédemment prendre position sur ce qui fonctionnait en matière de prix de revient. Pour ce qui vient, en revanche, la formulation serait davantage : « compte tenu des éléments dont nous disposons, voilà ce qui ne fut vraisemblablement pas fait ».

Alors qu'en avril 1917 Berliet avait donné instruction pour que soit mis en place une comptabilité du prix de revient en standard, tout porte à croire qu'elle ne fut suivie d'aucun effet. Certes des prix théoriques seront établis et donneront lieu à des rapprochements, non systématiques, avec le réalisé, mais ce sera un travail extra-comptable. On peut s'en convaincre à la lecture du passage suivant, extrait d'une note de 1922 :

L'emploi d'une liste de prix uniforme mais fictif simplifierait à coup sûr la tenue du compte matière. Avec une telle liste on aurait une évaluation très exacte de la situation et du rendement de chaque service pris séparément, mais il serait impossible d'inscrire ces résultats à la comptabilité générale, puisque les chiffres indiqués comme achat et comme vente de chaque service ne seront pas conformes aux achats et aux ventes réels de la maison.

Il est donc nécessaire d'employer pour l'établissement du prix de revient [...] des prix de matière aussi exacts que possible.²

¹ F. A. M. B. Dossier Berliet O. S. T. Comptabilité industrielle, prix de revient.

² F. A. M. B. Chemise : organisation des prix de revient M. Gros-Burdet, 1913-1925. Note du 24 janvier 1922.

Figure 4 : Exemple de devis en 1923

18 Mai 1923

PRIX DE REVIENT PREVISIONNEL
DE LA NOUVELLE VOITURE DITE 6 HP.

Désignation	Prix moyen première série de 500.	Prix moyen série de 500 - 1500
<u>Matières (net)</u>	4.722.00	4.722.00
Frais généraux s/matières :		
(10 % sur pièces achetées finies)	262.00	262.00
(20 % sur pièces à usiner)	421.00	421.00
<u>Main-d'oeuvre</u>	1.140.00	865.00
Frais généraux s/main-d'oeuvre 200 %	2.280.00	1.730.00
<u>Outillage spécial</u>	400.00	280.00
Prix de revient fabrication	9.225.00	8.280.00
<u>Frais généraux commerciaux 35 %</u>	3.229.00	2.898.00
PRIX DE REVIENT CHASSIS (y compris frais commerciaux).	12.454.00	11.178.00

Carrosserie type :

Nous aurons d'autres opportunités de montrer que la comptabilité en standard ne fonctionna pas chez Berliet avant 1960, au regret des dirigeants, mais ce passage nous semble passablement instructif quant à l'effet dissuasif que le calcul du prix de revient comptable pouvait exercer sur toute autre approche.

Nous avons vu la solution qui prévalait chez Berliet en 1920, comme en 1923, pour l'imputation des frais généraux dans le calcul du prix de revient des véhicules : application d'un coefficient sur la main-d'œuvre. Un document existe pour montrer qu'une approche moins fruste a pu faire l'objet de réflexion, il s'agit d'un extrait de la méthode utilisée par... Renault, mais qui fut étudiée par les services de Berliet.

La note de service de la Maison Renault explique : « Avec les machines modernes les frais généraux peuvent atteindre jusqu'à huit fois la valeur de la main-d'œuvre. Aussi il est dangereux de prendre comme base la valeur de la main-d'œuvre, [...] il y a lieu de déterminer pour chaque atelier ou chaque groupe important de machines semblables toutes les dépenses horaires suivantes... »¹ Suit une méthode d'inspiration sections homogènes avant la lettre avec imputation rationnelle. Sur les motifs qui conduisirent Berliet à négliger cette piste nous n'en saurons hélas pas davantage.

L'inexistence d'une comptabilité en standard et l'imputation des frais généraux sur le seul critère de la main-d'œuvre nous semblent faire aucun doute. Plus délicat est le jugement à porter sur l'existence, dès les années 1920, d'une comptabilité permettant la mise en évidence d'une rentabilité par département sur la base de « prix théoriques ».

Une note datée de 1920² explique comment l'entreprise doit être découpée en départements (dix pour la fabrication et deux pour l'outillage) faisant chacun l'objet d'un compte séparé qui serait débité de la main-d'œuvre, mais pas des matières, et crédité par sa fabrication valorisée à un prix forfaitaire.

Dans le même sens, on trouve une autre note, de 1922, dans laquelle il est décidé que la forge et la fonderie seront considérés comme des fournisseurs extérieurs facturant à un prix convenu, comparable au prix des fournisseurs extérieurs « et non leur prix de revient réel. Cette façon de procéder permet[ant de] :

déterminer les pertes ou bénéfices des Forges et Fonderies.

de calculer avec beaucoup plus d'exactitude les prix de revient des produits de la maison, en sachant dans quel département se localisent soit les pertes, soit les bénéfices. »³

¹ F. A. M. B. Chemise : organisation des prix de revient M. Gros-Burdet, 1913-1925. La note est datée du 28 janvier 1921, à l'attention de M. Gros-Burdet, dont le nom a été manuscrit par M. R. Causse. Le fait qu'une note émanant de Renault se retrouve chez Berliet, ne doit pas autrement surprendre eu égard l'état de veille réciproque manifestée par les différents constructeurs à l'égard de leurs confrères. On notera toutefois, concernant Berliet, qu'il eut à verser une amende de 10 000 francs, en 1926, sur plainte d'André Citroën, pour des faits, remontant à 1922, relevant de ce qu'on nommerait, aujourd'hui, l'espionnage industriel.

² F. A. M. B. Chemise : organisation des prix de revient M. Gros-Burdet, 1913-1925. Note du 6 décembre 1920.

³ F. A. M. B. Chemise : organisation des prix de revient M. Gros-Burdet, 1913-1925. Note du 24 janvier 1922.

Puis, quatre mois plus tard, c'est le Conseil d'administration qui décide que les ateliers seront « organisés avec leur autonomie, et [que] la production sera utilisée de la manière la plus profitable à l'intérêt social, même, le cas échéant, en travaillant pour des tiers. Mais il est bien entendu que toutes les mesures de comptabilité et autres seront prises pour que les résultats effectifs des diverses *sections* soient nettement établis. »¹

Cette « abondance d'évidence » (peut-être devrait-on dire *evidence* ?), en devient suspecte. Pourquoi prendre de nouveau la même décision, sinon parce que la précédente n'a pas été suivie d'effets ?

Il nous semble qu'une piste d'explication se trouve dans la lutte pour le pouvoir dans l'entreprise qui se joua entre Marius Berliet et les autres membres d'une direction qu'il dut subir jusqu'en 1929. Année à partir de laquelle il reprit à nouveau le contrôle de la société. Saint-loup nous en offre la clé en rapportant une scène qui dut se dérouler en 1922 dans ces termes :

Pariset [administrateur] est venu trouver Monnier [chef du département forges] et lui a dit :

- M. Berliet n'est plus rien, maintenant c'est Gois [un autre administrateur] qui commande.

Gois a demandé au maître de forges une comptabilité qu'il ne possédait point.

- Vous allez en créer une. Vous établirez des prix de revient comme si vous n'apparteniez pas à l'usine. Puis, on vous passera commandes à 10 % au-dessous du prix le plus bas qu'on pourrait obtenir à l'extérieur. Allez !

Bon gré, mal gré, Monnier a créé sa comptabilité. Puis Marius Berliet, que le nouveau maître confinait dans deux ateliers, s'est échappé et, reparaissant aux forges, il a immédiatement avisé ces gros livres insolites /

- Qu'est-ce que c'est que cela, Monnier ?

- Une comptabilité pour M. Gois.

Le patron a poussé un cri de rage et à grands coups de crayon, annulé les pages déjà couvertes de chiffres. Revenu le lendemain, Gois a exigé qu'on recommence l'œuvre comptable. Marius, de nouveau, l'a détruite. Pris entre le marteau et une enclume dont il ne détenait plus le contrôle, le maître de forge a donné sa démission.²

Quittons la dimension psychologique ; si l'on s'en tient aux faits il faut remarquer que la décision d'introduire une comptabilité en sections, pour suivre les performances des départements, sera de nouveau prise en 1950, puis en 1960... En vérité, tout laisse à penser que c'est seulement à partir de 1960 qu'une telle procédure fonctionna.

Nous avons étudié le mode de calcul qui fut mis en place entre 1919 et 1922 et les options qui furent alors délaissés. Nous allons nous intéresser, à présent, à l'utilisation que les décisionnaires en firent au cours des années qui suivirent. Nous aurons la

¹ F. A. M. B. Procès-verbal du Conseil d'administration du 28 avril 1922. C'est nous qui soulignons le terme sections. Cette position du Conseil sera réaffirmée le 20 juin 1922, lors de la mise en place d'un service Prix de Revient. Ainsi peut-on lire dans le procès-verbal : « toutes mesures de comptabilité et autres seront prises suivant les décisions du comité de direction, pour que les résultats effectifs des différentes sections soient nettement établis. » La phrase qui suit nous semble intéressante à rapporter pour illustrer l'enjeu de pouvoir que recouvrait le calcul du prix de revient : « Chacun des administrateurs délégués établira son prix de revient qu'il soumettra à l'approbation du comité de direction. »

² Saint-loup, ouvrage déjà cité, page 169.

possibilité de mesurer les frustrations qu'engendrèrent, l'imputation fruste des frais généraux, l'absence de comptabilité en standard et de formalisation du direct costing.

§3- Un démarrage prometteur, des ratés répétés : 1923-1930

Après trois années de mise au point, le service Prix de revient est en mesure de fonctionner. Son organisation le dispose à contrôler les mouvements internes de matière, mesurer les performances de la main-d'œuvre, aider les dirigeants dans leurs décisions tarifaires.

Nous pourrions suivre, avec plus ou moins de précision, ce fonctionnement, tout au long des années vingt, grâce aux procès-verbaux des réunions du Conseil ou du comité de direction ; il nous sera également possible de mettre en évidence les critiques que les utilisateurs adresseront au prix de revient tel qu'il était calculé.

I- Une utilisation indéniable 1923-1930

A- Au service du contrôle

En passant devant les lavabos du premier étage, [Marius] découvre une employée [...] curieusement penchée sur les appareils distributeurs de savon liquide qu'il vient de faire placer, à la fois pour rester à l'avant-garde du progrès et stopper les vols quotidiens de savon en morceaux. [Il] se dissimule dans l'embrasure de la porte et observe le manège de cette femme tout simplement en train de vider l'appareil dans une bouteille qu'elle dissimule sous sa blouse de travail ! Il la renvoie sur le champ.¹

Cette scène que nous rapporte Saint-loup se serait déroulée en 1911, une note de 1912² stipule clairement les procédures auxquelles les agences doivent se plier pour rendre compte à tout moment de leur gestion. Simple prescription et nous avons vu, pour les années 1920 et 1921, combien étaient fragiles les rapports entre les notes de service et leur application. Mais la disparition de tout rappel à l'ordre, après 1922, à compter du moment où un service prix de revient fut structuré, nous laisse confiant quant à l'existence d'une organisation, sinon sans faille, du moins compatible avec une saine gestion.

Semblable commentaire s'applique à la discipline de travail dans les ateliers, à son suivi au moyen de bordereaux soigneusement étudiés³. Parions qu'il pouvait subsister des îlots de flânerie, du travail en perruque.

¹ *Ibidem*, p. 109.

² Berliet-OST. Agences, instructions pour la tenue des magasins et de la comptabilité. Document du 31 août 1912. Signé J. Serrel.

³ Berliet-OST. Personnel/Rémunération 1921/1923. Une documentation abondante témoigne de l'intérêt qui fut porté à la question du contrôle du travail, notamment en confrontant les pratiques dans l'usine et celles préconisées par Taylor ou utilisées chez Ford. Réflexion qui va de pair avec celle sur le type de bonus à appliquer pour la main-d'œuvre, et la façon de les enregistrer.

Figure 5 : Ecart entre devis et réalisation dans les années 1920

COMPTÉ I. C. B-2 - CAMION 3 T. 1/2 A CARDAN

I - DEPENSES AU 31 MAI 1922, DEPUIS LA MISE EN FABRICATION, MARS 1921 -

Main-d'œuvre	128.965 .--	} 450
Frais généraux	338.566 .--	
Outils spécial	9.545 .--	
Pièces louées (comptées séparément depuis le 1 ^{er} Janvier 1922)	1.422 .--	
	478.498 .--	

II - PRODUCTION AU 31 MAI -

	Main- d'œuvre.	Frais Gén ^x et loués	Outils	TOTAUX
60 Camions I.C.B-2	128.012	337.448	9.475	474.935 .-
Pièces pour réparation	953	2.340	70	3.563 .-
<u>TOTAUX</u>	128.965	339.938	9.545	478.498 .-

III - PRIX FORFAITAIRE FIXE EN DECEMBRE 1921 -

Pour chiffrer la production 1921 et pris comme base pour 1922 :

1 Camion I.C.B-2	1.800	5.200	600	7.600 .-
------------------------	-------	-------	-----	----------

IV - PRIX MOYEN DES 60 CAMIONS :

Prix moyen série I-60	2.133	5.624	158	7.915 .-
-----------------------------	-------	-------	-----	----------

V - VARIATION DU PRIX DE REVIENT ET PRIX DE REVIENT ACTUEL -

	Main- d'œuvre	Frais Gén ^x et loués	Outils	TOTAUX
Série 0-20 - Mars-Novemb. 1921 (à peu près entièrement usin. et mont. Atelier d'Etudes) ..)	2.574	7.722	-	10.296 .-
Série 21-40 - Septembre 1921- Janvier 22 - 1/2 fait par Ate- lier Et. - 1/2 par Fabrication)	2.557	6.220	150	8.927 .-
Série 41-54 - Janvier-Mai 22 (à peu près entièrement fait par Fabrication) ..)	1.366	3.150	325	4.841 .-
Série 55-60 - Châssis rive- tés à Vénissieux ..)	1.043	2.390	325	3.738 .-

L.C.B-2 - CAMION 2 T. 1/2 A CARDAN

L.C.B-2 - CAMION 2 T. 1/2 A CARDAN

- 2 -

- suite -

VI - DECOMPOSITION DU PRIX ACTUEL - PRIX DE BASE POUR SERIES EVENTUELLES -

	Main-d'ouv.	Frais Génér.	Catillage	TOTAUX
Boîtes B-A	215	530	25	770 -
Pont K	480	1.265	285	2.030 -
Pièces diverses	78	190	15	283 -
Montage de châssis	270	405	-	675 -
	1.043	2.390	325	3.758 -

VII - PRIX THEORIQUE APPROXIMATIF -

	- Main-d'oeuvre -
Boîtes B.A	185 .-
Pont K	300 .-
Pièces diverses	50 .-
Montage de châssis	225 .-
	760 .-

VIII - Les chiffres ci-dessous, relevé des dépenses de main-d'oeuvre par Ateliers pour les deux séries : 2I-40, et 4I-60 - montrent que le coût excessif de la série 2I-40 provient spécialement de l'Atelier 'Etudes :

	Montage chassis	Montage moteurs	Atelier Etudes	Carters	Usin. Répar.	Forage	Tours Parall.	Tours Révolv.	Recti- ficat.	Divers	TOTAL
Série 2I-40	6936	3354 ⁽¹⁾	27318 ⁽³⁾	2650	1260	870	1810	1086	792	5080	51.156
Série 4I-60	5775	2694 ⁽²⁾	7127 ⁽⁴⁾	2187	889	788	1775	934	634	3558	26.361

- (1) - Montage des boîtes seulement.
- (2) - Montage des boîtes et des ponts.
- (3) - Montage des ponts - Rivetage des châssis - et usinage de quelques pièces.
- (4) - Rivetage des châssis seulement, et usinage de quelques pièces.

Au-delà d'une surveillance directe exercée par les contremaîtres dans les ateliers, leurs responsables disposaient donc d'indicateurs des performances quotidiennes de la main-d'œuvre. Enfin, à défaut d'une comptabilité en standard il exista des bilans réguliers sur les fabrications, mettant en évidence les écarts entre le prévu et le réalisé comme on peut le visualiser dans le document que nous reproduisons en figure 5¹.

B- Une aide aux décisions commerciales et stratégiques

La première mission que le conseil d'administration va assigner au comité de direction nouvellement créé sera « d'approuver les prix de revient proposés [par le service de M. Pradel], d'établir les prix et les conditions de vente »². Dès le 12 septembre 1922 on trouve trace d'un comité de direction qui statue sur le tarif de la saison 1922-1923, voir figure 6.

On y remarque qu'est indiquée l'hypothèse de niveau d'activité (« 29 véhicules ») à partir de laquelle les frais généraux ont été calculés. Cela confirme que les calculs extra-comptables établis pour fixer les prix de revient estimatifs n'étaient pas entièrement prisonniers d'un prix de revient comptable.

Les options prises par le comité de direction, en matière de tarif, le sont sur la base du prix de revient complet plus un pourcentage de bénéfice (de 10 à 20 % du prix de revient selon les cas observés). Elles sont ensuite ratifiées par le conseil d'administration dans un délai très bref (de l'ordre d'une semaine).

Ainsi, après une réunion du comité de direction fin août, dans le procès-verbal du conseil d'administration daté 5 septembre 1924, peut-on lire : « Monsieur le Président rappelle que le conseil a à se préoccuper de l'examen des prix de revient en vue de la fixation des nouveaux tarifs à dater des Salons d'octobre prochain », puis lors du conseil d'administration du 1er octobre 1924 : « Le conseil, après examen des différents documents fournis par les services intéressés, et notamment des observations présentées, quant au relèvement éventuel des prix des camions à chaîne, fixe comme suit les tarifs... »

¹ F. A. M. B. Dossier Berliet O. S. T. Comptabilité industrielle, prix de revient. De nombreux comptes de ce type sont conservés, laissant penser qu'il s'agissait d'une pratique systématique pour le service prix de revient. On note que les écarts sont établis entre le prix forfaitaire, estimé avant la fabrication du camion, et le prix moyen réalisé ; puis le calcul est affiné selon les tranches chronologiques, les différences s'expliquant soit par l'effet d'apprentissage, ainsi la main-d'œuvre baisse considérablement entre les vingt premiers camions usinés (2 574 F) et les cinq derniers (1 043 F), soit par les frais d'étude.

² F. A. M. B. Procès-verbal du Conseil d'administration du 22 juin 1922.

Figure 6 : Décision tarifaire en conseil d'administration, années 1920

Fixation des Prix de Vente pour la Saison 1922-23

Monsieur Pradel présente au Comité les prix de revient des différents modèles de véhicules. Poids Lourds en précisant que ces chiffres ont été établis par comparaison et en tenant compte d'éléments aussi précis que possible que l'on pouvait disposer, mais ils ne résultent pas de données aussi exactes que ceux établis pour les véhicules de tourisme et les camionnettes.

Les frais généraux ont été répartis en tenant compte d'une production mensuelle de 27 véhicules Poids Lourds, de types divers.

Après examen, le Comité tenant compte de ces différentes considérations, établit comme ci-dessous les prix, étant entendu qu'aucune taxe de licence n'est comprise.

<u>Chassis CBO</u> , avec 6 pneus de 155.....	32.000
<u>Chassis CBI</u> sur bandages	33.500
supplément pour chassis long	1.000
supplément pour pneus suivant tarif Michelin.	
<u>Chassis CBA</u> , 4 tonnes à chaînes	30.000
<u>Chassis CBA</u> , 5 tonnes	31.000
<u>Benne Basculante</u>	39.000
<u>Benne Basculante pour services Urbains</u>	41.500
<u>Arroseuse</u>	46.000
<u>Chassis CBI</u> , 5 tonnes pour Autobus	32.000
<u>Autobus</u> , 45 Places,	48.000

Publicité Le Comité approuve le programme de publicité journalière à l'occasion du Salon, comprenant 2 articles Faroua, dont la publication exigera un crédit de

Procédure que l'on voit fonctionner tout au long des années vingt. Le prix de revient complet est donc le lien très solide qui délimite le prix de vente, avec une marge de manœuvre stricte. Une réunion du comité de direction le 28 décembre 1922 nous en fournit un exemple : « Monsieur Thibaudon demande à ce que soient déterminés les prix des deux automotrices type RFM et type RBA 5. Monsieur Pradel est chargé de l'étude des prix de revient, qui permettront la fixation des prix de vente à la prochaine réunion. » Cela aboutit le 26 janvier 1923 : « en suite de l'examen des prix de revient présentés par Monsieur Pradel, le comité fixe le prix de l'automobile de type RFM à 85 000 francs avec possibilité de remise allant jusqu'à 10 %. »

Marge de manœuvre stricte si l'on se réfère au cas que le comité de direction du 15 février 1924 eut à trancher, pour une commande d'autobus. M. Pradel ayant chiffré le devis à 69 280 F, le prix de vente est arrêté à 85 000 F avec remise possible de 5 %. On apprendra qu'un an plus tard la concurrence enleva l'affaire à 75 000 F.

Nous verrons que cette rigueur des barèmes ne sera pas sans soulever des réactions.

Il paraît clair que le prix de revient a joué un rôle déterminant dans la politique commerciale — fixation de tarif ou remise accordée — dans les années vingt chez Berliet ; l'échec du prix de vente de la HP 15 n'y est sans doute pas étranger. Une autre fonction d'aide à la décision nous paraît être relevée dans le cas du retrait du marché des voitures particulières au seul profit des véhicules utilitaires.

Ainsi, le 11 avril 1929, le procès-verbal du conseil d'administration note : « Les véhicules de tourisme continuent à se solder par un déficit important, qui appelle un examen approfondi de la question, pour la politique future à adopter pour ce rayon », cela fait suite à une confrontation régulière sur plusieurs années entre les prix de revient et les prix de vente qu'il était possible de pratiquer. Cette fabrication se maintiendra néanmoins jusqu'à la Seconde Guerre mondiale sous la pression des commerciaux qui voyaient dans ce complément de gamme la possibilité d'accroître la crédibilité du Berliet constructeur de poids lourds.

Cette capacité à se rendre à des arguments différents de celui du prix de revient complet ne fut pas systématique, nous y voyons les effets d'un calcul du prix de revient qui ne disposait pas de certaines options type direct costing, coût standard, imputation rationnelle, même si, nous le verrons, certains mécanismes existèrent en filigrane, sans que l'on puisse vraiment identifier la légitimité dont ils jouissaient et l'influence qu'ils exercèrent.

II- Des frustrations exprimées avant la Grande crise des années 30.

A- L'absence de direct costing

Les propos tenus dans une note du 10 mai 1922 nous semblent utiles à rapporter, en substance, pour montrer que le raisonnement en coût variable n'était pas inconnu chez Berliet. On remarquera néanmoins que ces propos sont antérieurs à la mise en place du service de M. Pradel (il se fera un mois plus tard) et que nous n'avons pas trouvé trace d'autres décisions qui auraient été prises, ultérieurement, sur ces bases.

La question que pose la note est : « Jusqu'à quel prix peut-on prendre une commande ? »¹

La première réponse qui vient aux lèvres est : "le prix-limite est le prix de revient". Mais cette réponse n'est satisfaisante qu'en apparence. En effet, [...] la part des frais généraux fixes comprise dans un prix de revient constitue déjà un certain bénéfice, puisque par définition les dépenses dont il s'agit existent indépendamment de l'exécution ou de non-exécution de la commande.²

Sont cités comme exemple, les intérêts dus à des créanciers que la commande soit exécutée ou non, les frais de direction générale, les amortissements,... Et le texte poursuit :

On peut donc affirmer que dans les périodes de crise, toute commande qui permet d'absorber une part des frais généraux, est bonne à prendre. Par contre, si le prix de vente n'est pas supérieur aux dépenses à engager pour exécuter une commande, il est évident que prendre une commande dans ces conditions est une opération de dupes.

Le rédacteur de la note préconise, en conséquence, de décomposer le prix de revient en frais variables et frais fixes et d'ouvrir un compte spécial « pour les commandes prises sciemment en dessous du prix de revient, afin de déterminer par article et à chaque instant, où sont les pertes et quel en est le montant. »

L'idée est également de ne pas imputer ces pertes aux ateliers dont le travail doit être mesuré sur la base « d'un prix forfaitaire à convenir entre eux et le Commercial, ou plus exactement en dessus d'un prix fixé par la direction ».

¹ F. A. M. B. Chemise : organisation des prix de revient M. Gros-Burdet, 1913-1925. Document du 10 mai 1925. En préambule de la note il est précisé que le raisonnement vaut sous conditions :

1° « une commande d'intérêt médiocre ne prive pas, ipso facto, de la possibilité de prendre une commande plus intéressante »,

2° est éliminée la « raison d'ordre commercial qui pourrait conduire à consentir momentanément un prix en dessous du prix-intéressant-limite »,

3° ou celle guidée par « le souci de conserver, même au prix de sacrifices pécuniaires, du personnel tout formé, en prévision d'une reprise des affaires » p. 1

² *Ibidem*, p. 2.

Un exemple est fourni avec l'usinage des cylindres d'une locomotive pour lequel le prix de vente est accepté à 10 francs de l'heure quand le prix de revient est 16 francs, à raison de 240 heures par cylindre dont 7 francs variables et 9 francs fixes. Ce qui appelle, de la part de l'auteur de la note, les commentaires suivants :

L'exécution de la commande est plus avantageuse que la non-exécution, puisque l'opération se solde par une absorption des frais généraux fixes de 3 francs par heure. Il y a lieu de rechercher activement un travail plus avantageux, parce que travailler dans ces conditions, c'est marcher à la ruine. L'atelier doit s'efforcer de réduire son prix de revient total. Dans ce cas particulier, M. Marrel espère réussir à usiner le cylindre en 200 heures, ce qui amènerait le prix de vente de l'heure à 12 francs. Il n'y aurait donc plus que 4 francs de perte par heure. [...] la perte ne doit pas incomber [aux ateliers]. Elle doit entrer dans un compte général "pertes et profits"¹

On peut visualiser dans la figure 7² la présentation qui était proposée pour apprécier les éléments concernant les frais variables et fixes, le prix de revient moyen et le prix de vente.

Ce mode de raisonnement a-t-il perduré après que Pradel ait pris la responsabilité du service prix de revient ? Rien n'est moins sûr si l'on se réfère au mode de fonctionnement des tarifs et à leur assez forte résistance à la concession de remises. C'est du moins le sentiment que l'on acquiert au détour des discussions en Conseil d'administration et comité de direction qui furent consignées.

Ainsi cette réflexion de M. Thibaudon, administrateur et directeur financier, qui trahit assez bien son agacement face à la liaison mécaniste que l'on veut faire jouer au prix de vente par rapport au prix de revient, quand il exprime, dans le Conseil d'administration du 7 septembre 1923, « ses regrets que certains prix soient augmentés lors de chaque examen, en seule considération du prix de revient, sans cesse croissant, et sans tenir un compte suffisant de l'état du marché et de la concurrence. »

Propos qui semblent n'appeler aucune réponse en forme de marge sur coût variable globale avec simulation des volumes selon le niveau de prix pratiqué. La conséquence en nombreuses occasions c'est pour les dirigeants un embarras que la seule intuition ne parvint pas à dissiper. Ainsi dans le procès-verbal du 3 février 1923 peut-on lire :

¹ *Ibidem*, p. 4.

² *Ibidem*, p. 5.

USINAGE DES CYLINDRES DE LOCOMOTIVES

TRAVAUX	Travail exécuté sur machines	Durée du Travail	Prix de l'Heure		MONTANT		
			Frais Variables	Frais Fixes	Frais Variables	Frais Fixes	Total
1 - TRACAGE	Marche Pont Roult	20 h.	4	2,50	80	50	130
2 - ALESAGE	Alésouse Niles 2080	56 h.	8,03	12,038	449,88	674,02	1.123,70
3 - FRAISAGE	Alésouse Niles 2080	68 h.	8,03	12,038	706,64	1.059,17	1.765,81
4 - RABOTAGE	Raboteuse Niles 2001	8 h.	9,14	13,536	73,12	108,28	181,40
5 - PERÇAGE	Perçouse Blockford 1788	35 h.	5,18	6,248	181,30	218,68	399,98
6 - MONTAGE SUR MACHINES Mise au niveau etc	Pont Roult	33 h.	3,50	2,50	115,50	82,50	198,00
		----- 240 h.	6,68	9,12	1.606,24	2.192,85	3.799,09

Prix Moyen total de l'Heure sans amortissement

15,80

Prix de l'heure facturée par Economat Venissieux

10,00

Le conseil procède à l'examen détaillé des statistiques du mois de décembre, qui font apparaître un résultat d'exploitation déficitaire.

Il constate que les prix de revient sont sensiblement aussi élevés que ceux du mois précédent, et examine la possibilité de relever les prix de vente.

En conclusion, le conseil décide qu'un relèvement de prix serait indispensable pour la bonne marche de l'affaire, mais qu'en raison de l'état actuel, de la réputation de la maison, du lancement encore insuffisant de la voiture 12 HP, tout relèvement de prix risquerait d'entraîner une rupture du marché qui paraît se dessiner sur ce modèle.

En conséquence, il décide le maintien des prix actuels espérant que l'accroissement de la vente dans les mois à venir, et l'abaissement du prix de revient qui doit en être la conséquence, la mise au point définitive du modèle et l'augmentation de la production, permettront d'équilibrer les résultats sur ce type.

Que le raisonnement en coût variable ait été réservé pour les travaux de réparation ferroviaire, jugés marginaux par rapport au métier central de construction automobile, ressemble fort à l'hypothèse la plus probable. En tout cas nous n'en avons relevé aucune autre trace pour les décisions concernant les tarifs ou remises à consentir dans la vente des véhicules.

B- L'absence de coût standard

L'absence de direct costing est-elle une incapacité d'adaptation de la méthode du calcul de prix de revient à un raisonnement de maximisation du profit, ou bien la résultante d'une absence d'informations sur l'élasticité du marché au prix ? Une question qu'il faut maintenir présente à l'esprit si l'on veut se garder de conclure trop rapidement.

De même, l'absence de coûts standard dans la France des années 20, dont nous avons vu que l'idée affleurerait chez Berliet en 1917, c'est-à-dire au moment où la technique émergeait outre-Atlantique, n'est-elle pas due, pour partie, à l'instabilité monétaire que connut notre pays à cette période ?

On peut y songer en lisant ces lignes qui furent écrites après le conseil d'administration du 2 juillet 1926 :

Les statistiques comparatives du mois de mai, font ressortir un bénéfice [...]. Il y a lieu de remarquer toutefois que ce bénéfice est calculé sur les prix de revient matières du mois de janvier dernier, et que l'établissement de ces calculs sur la valeur actuelle de remplacement (seule formule logique) réduirait très sensiblement lesdits bénéfices.

En effet, la formule logique n'est pas, dans cette situation, d'avoir recours aux standards mais bien d'utiliser la valeur de remplacement.

Il n'en demeure pas moins vrai que nombre d'analyses faites à l'étude des statistiques perdent de leur capacité d'explication faute d'être mises en perspectives avec un standard qui permettrait de mesurer la dérive, d'en corriger les causes, d'apprécier les responsabilités. En lieu de cet effort d'analyse, on trouve trop souvent des constats paresseux comme celui, désabusé, statique, extrait du Conseil d'administration du 11 février 1930 :

De cet examen il se dégage immédiatement :
que les statistiques mensuelles sont inexactes en ce qui concerne les prix de revient ;
que les dépenses de main-d'œuvre ont été beaucoup trop importantes eu égard au chiffre d'affaires réalisé et à l'augmentation des stocks ;
que les matières ne se retrouvent pas, en temps que chiffres, dans les débits de l'année ou l'accroissement des stocks ;
que les frais généraux de toute nature ont été excessifs et insuffisamment contrôlés.
que particulièrement le "train de maison" commercial est hors proportion avec les résultats obtenus.

On ne peut manquer de songer aux remarques qui émailleront les rapports des missions de productivité, au début des années 50, dénonçant l'importance attachée alors en Europe aux commentaires sur les résultats passés, au détriment de leur interprétation pour anticiper sur l'avenir comme les Américains semblent s'y efforcer à même époque, et de regretter que la gestion de l'entreprise ne soit pas enrichie par l'apport dynamique de celui qui apparaît alors sous le vocable de *comptroller*.

Les critiques portées à l'époque sur la pertinence des prix de revient amenèrent les responsables de Berliet à souhaiter voir évoluer leur mode de calcul, en appelant, implicitement, à l'utilisation de l'imputation rationnelle.

C- L'absence d'imputation rationnelle

Quand le conseil d'administration, le 26 septembre 1929, décide que « pour ne pas établir des prix de vente sur des prix de revient pouvant être excessifs, du fait de la réduction de fabrication sur certains modèles, les prix seront établis [...] sur un nombre théorique de châssis montés journellement », il ne fait rien d'autre que de réclamer l'imputation rationnelle.

Six mois plus tard, le 7 mars 1930, on lit dans le procès-verbal : « pour remédier à l'écart constaté entre le résultat des statistiques au 31 décembre 1929 et les premières indications du bilan, les frais généraux ont été élevés à 300 % au lieu de 200 % », on comprend que rien n'a été entrepris entre-temps.

Aussi est-il permis de rester sceptique devant ces lignes du même procès-verbal : « Le Conseil est d'accord que ce moyen de réduction des frais généraux n'est que transitoire et qu'il y a lieu de pousser une nouvelle organisation en voie de création, permettant de rendre exactement compte de l'utilisation de la main-d'œuvre et de l'application de la totalité des frais généraux »

D'autant que nulle trace ne viendra étayer, dans les années qui suivront, l'amorce d'une quelconque évolution dans la méthode de calcul du prix de revient.

Les trois décennies à venir seront riches en événements, et le prix de revient en témoignera à sa façon, mais sans que son mode d'établissement, fixé en 1922, n'en soit changé.

§4- Un prix de revient à la remorque : 1930-1960.

Pour les trois décennies qui suivent, nous retrouverons le prix de revient, telle une scansion, au côté d'événements qui marquent la vie de Berliet ; maniant la métaphore on pourrait dire justement du prix de revient qu'il se comporte comme un « marqueur » nous permettant de suivre les situations auxquelles l'entreprise se trouve mêlée.

I- Le prix de revient marginalisé au début des années trente

Levons d'entrée de jeu l'équivoque à laquelle invite le terme « marginalisé ». Nous ne disposons d'aucun élément venant conforter l'hypothèse d'une utilisation du prix de revient marginal, au sens où nous l'avions rencontré plus haut. Encore que cela n'aurait rien d'extravagant si l'on songe que Berliet va traverser au cours de cette période une récession qu'une activité de réparation de matériel ferroviaire, de sous-traitance, ne compensera que partiellement.

La marginalisation du prix de revient tient au fait que ses manifestations se font plus rares à partir de 1930 pour devenir quasiment absentes des documents qui nous sont accessibles. Quelles peuvent en être les raisons ?

Nous avons noté que, suite au règlement transactionnel, le conseil d'administration avait connu un bouleversement et qu'alors le prix de revient était apparu explicitement comme référence pour certaines décisions. En 1930 Marius Berliet reprit le contrôle de la société, les membres du conseil changèrent ; de là à penser que la nature des problèmes évoqués et la façon de les régler évoluèrent, il n'y a qu'un pas.

On peut néanmoins penser que le système de calcul du prix de revient n'ait guère subi de modifications, d'autant que Pradel en resta le responsable. Il abandonnera ce poste, qu'il cumulait avec celui d'administrateur, à sa mort, en 1939.

Vu l'état partiel de nos informations, il serait illusoire de proposer toute réponse péremptoire, apodictique dirait le philosophe de la connaissance, nous en sommes réduit à offrir des propositions, des probabilités.

Quand, en 1917, Berliet envisage de transformer son mode de calcul du prix de revient, cela donne lieu à réunions, études ; dans les années trente nulle trace. Il faudra attendre 1960 pour qu'apparaissent des documents proposant des changements.

Certes on trouve dans la bibliothèque de Marius un exemplaire du fameux rapport de 1928 établi par le Lt-colonel Rimaiho sur les prix de revient, mais on trouvait également en 1921 un dossier sur la répartition des frais généraux chez Renault. Or, nous savons que ce dernier resta lettre morte chez Berliet, alors même que son application en était plus simple que la méthode des sections homogènes et était utilisé par un concurrent.

Aussi nous paraît-il vraisemblable que la méthode préconisée par la Cegos n'ait pas connu de suite chez Berliet, du moins pas avant 1960 comme en témoignent d'autres documents que nous aurons l'occasion d'évoquer. On ne trouve d'ailleurs aucun écho du travail de la Cegos (auquel Berliet ne participait pas) et dans un entretien que nous accorda Paul Berliet¹ il nous confia que son père ne se sentait guère proche des travaux de la très parisienne CGPF. Au vu des documents dont nous disposons, il semble que le seul constructeur qui ait vu sa méthode de calcul influencé par la Cegos fut Peugeot. Un rapport technique de la firme sochalienne, daté 1937-1938, en fait mention, mais, surtout, on peut lire dans celui de l'année suivante :

l'adoption des sections homogènes n'a pas été suivie d'assez près pour nous permettre d'en parler utilement ici au point de vue des améliorations et résultats obtenus. Cette méthode trouve toutefois une application plus complète depuis que nous avons entrepris nos fabrications de guerre, de sorte qu'à l'avenir nous serons en mesure d'apprécier les avantages de cette modification.²

Les rapports qui suivront indiquent que les sections homogènes deviennent opérationnelles et l'on note, par ailleurs, la présence d'un représentant de l'entreprise, le seul parmi les constructeurs automobiles, lors de réunions qui se tinrent à la Cegos en 1941 sur le thème de la comptabilité industrielle³. Nous aurons l'occasion de revenir sur l'influence limitée de la méthode Cegos durant l'Occupation en étudiant le cas Renault.

Une explication différente peut justifier que les dirigeants de Berliet aient mobilisé leur attention sur d'autres axes que la réforme du calcul du prix de revient tient aux événements économiques, sociaux, militaires, juridiques, politiques qui marquèrent la vie de l'entreprise jusque dans les années cinquante.

Le prix de revient va cependant nous donner matière à illustrer ces événements, à commencer par ceux de 1936.

II- Le prix de revient et la situation sociale de 1936

Que le krach de 1929, suivi de la dépression économique, ait influé sur le niveau d'activité en France, c'est ce que chacun sait. Que cette crise, d'abord larvée, se soit prolongée quand d'autres pays, après 1933, en sortaient, c'est ce que la politique du « franc fort » a contribué à causer, avec les conséquences imaginables pour les exportateurs dans une atmosphère de protectionnisme généralisé au niveau mondial.

A ce tableau bien pessimiste, il faut ajouter la spécificité du marché des poids lourds sur lequel s'était positionné Berliet. Reportons-nous à ce qu'en dit Fridenson :

¹ Entretien du 11 octobre 1995.

² Archives Peugeot de Montbéliard. Rapport technique 1938-1939, p. 10.

³ Cf. compte-rendu des réunions du 20 février et du 8 avril 1941, Cegos PR 75 et 78. Archives Bull 92 Hist DGE01 4.

Le marché pour les véhicules utilitaires a eu à subir en France une triple adversité : la politique gouvernementale de déflation qui provoque la baisse des commandes publiques, la réduction du trafic global des transports (au sein duquel la route continue cependant à progresser aux dépens du rail), les mesures de coordination du rail et de la route prises par l'Etat en avril 1934 qui font droit aux doléances des grands réseaux ferrés et freinent les transports routiers.¹

L'un des inspirateurs de cette politique gouvernementale qu'évoque Fridenson fut le grand commis de l'Etat, Raoul Dautry, dont nous reparlerons quand il croisera le destin de Berliet en 1939. En 1937, il signait un livre dans lequel il se faisait l'avocat de la voie ferrée face à la route, maniant l'argument ultime du prix de revient :

Il est évidemment très difficile de faire des calculs de prix de revient qui présentent une valeur générale. Je me bornerai donc à envisager un cas particulier, peu avantageux pour le chemin de fer puisque la distance — celle de Paris-Rouen — n'est pas très grande [...]. En tablant sur une dépense de 2,50 fr. par kilomètre (amortissement du véhicule compris), je trouve que le kilomètre-voyageur revient à 16 centimes dans le cas du chemin de fer à 28 centimes dans le cas de l'autocar.

En résumé le chemin de fer possède toutes les qualités requises pour faire un service excellent et économique sur les distances importantes et, pour le moment, il les possède seul.²

Une seule statistique suffira à illustrer la situation : « sur une base 100 en 1921, la production de véhicules industriels descend de l'indice 300 en 1929 à 157 en 1935 »³.

C'est à la lumière de cette conjoncture, qui a acculé le numéro un des constructeurs automobiles, André Citroën, à la faillite en décembre 1934, qu'il faut comprendre le conflit social auquel est confronté Berliet en mars 1936, soit moins de deux mois avant la victoire du Front populaire aux élections législatives.

Au mouvement partiel de revendication sur les salaires qui motive la grève d'une partie du personnel, et sans qu'aucun mot d'ordre syndical n'ait été émis, Berliet répond par le lock-out qu'il justifie dans une note adressé à tout le personnel le 23 mars :

Nous devons tout d'abord faire observer que la baisse des salaires, que les difficultés économiques du moment nous ont obligés (*sic*) à pratiquer, a été précédée de la baisse du coût de la vie... Par suite de l'appauvrissement général dû surtout à l'augmentation des impôts et, en sus, à la suppression quasi complète de l'exportation, nos affaires étaient en diminution constante.

La conséquence est que notre chiffre d'affaires a diminué de 40 % environ de 1930 à 1935. Ces diverses causes ont placé l'industrie automobile dans une situation si difficile que, successivement, sont tombées de nombreuses maisons...

En présence des difficultés énormes de cette crise, quelles ont été nos idées directrices ?

D'abord, en consentant parfois de durs sacrifices, continuer à faire vivre le plus d'ouvriers possible, tellement il nous était pénible de les jeter sur le pavé sans ressources.

Ensuite, comprimer au maximum toutes les dépenses de la Société, afin de réduire les prix de revient jusqu'à la dernière limite compatible avec une bonne fabrication⁴

¹ Patrick FRIDENSON. *Histoire des usines Renault*. Seuil : Paris, 1972, p. 197-198.

² Raoul DAUTRY. *Métier d'homme*. Plon : Paris, 1937, p. 127.

³ Patrick FRIDENSON. *Histoire des usines Renault*. Seuil : Paris, 1972, p. 197-198.

⁴ Rapporté par Louis MURON, ouvrage déjà cité, pages 138-139.

Gageons de la sincérité des propos de Berliet qui affronte une crise dont nous avons planté le décor et faisons lui de nouveau confiance quand il déclare avoir comprimé « au maximum toutes les dépenses de la Société, afin de réduire les prix de revient ». Mais interrogeons-nous pour savoir qui a supporté le poids de cette situation.

Au cours de la période 1930-1935, les effectifs ont baissé de plus de 30 % chez Berliet, tandis que les salaires connaissent une baisse sensible. Or de 1930 à 1935 les bénéfices ne cessent de se maintenir à des niveaux élevés : doubles de ceux de la période 1925-1929 (il faut se reporter à la Première Guerre pour trouver de meilleures performances), puis, brièvement en 1939-40, dans l'intervalle qui suivit, comme on peut le constater dans la figure 8¹.

Quand Berliet cherche à maintenir au plus bas son prix de revient, quitte à baisser au maximum la charge des salaires, pourquoi ne pas écarter tout sentiment de cynisme, au profit de l'intérêt suprême, à ses yeux, la prospérité de son entreprise. On songe à la formule : « les hommes font l'Histoire, mais ils ignorent qu'ils la font »². C'est ce que nous suggère également Girardet, l'un de ceux qui l'ont connu : « Marius Berliet, travailleur acharné, dur pour lui-même, était dur pour les autres. Il n'était pas aimé de son personnel. Dans la direction d'une entreprise, le facteur humain est de première importance. Pour l'avoir négligé, Marius Berliet a été victime d'une vengeance et d'une infortune qui ont dû l'étonner lui-même. »³

Or, à une période où, « dans l'usine, qui n'avait jamais été véritablement acceptée, les disciplines se faisaient plus sévères à mesure que les chefs d'entreprise adoptaient les formes modernes de l'organisation du travail, le chronométrage, la chaîne »⁴, Berliet faisait figure de symbole. Si l'on y ajoute la prospérité contra-cyclique de la société Berliet par rapport à la société française, ne peut-on pas discerner là les racines des douloureux problèmes que rencontrera la famille Berliet à la Libération ?

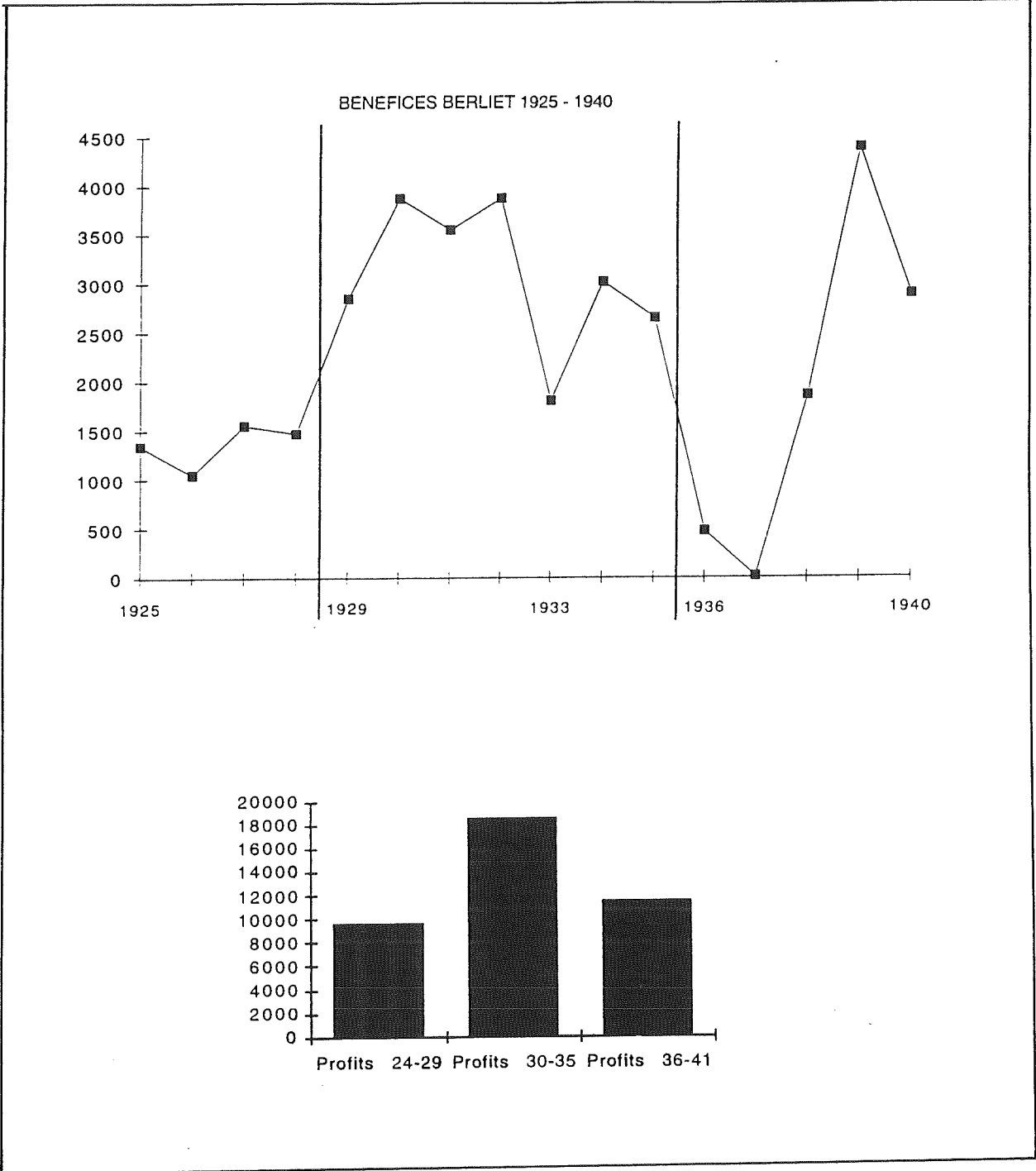
¹ Les chiffres sont tirés du mémoire de G. DECLAS, déjà cité ; les différences que l'on peut observer en se rapportant aux bilans sur lesquels Declas travailla tiennent au fait qu'il a exprimé les résultats en francs constants. Reste qu'un travail d'analyse financière plus poussée gagnerait à être entrepris pour identifier l'incidence de certaines présentations comptables (en matière d'intérêts sur emprunts, d'amortissements,...).

² Voir Michel FOUCAULT. « Les jeux du pouvoir » in *Politiques de la philosophie*. Grasset : Paris, 1976, p. 172-173.

³ P. GIRARDET. *Ceux que j'ai connus*. Paris : Gamma, 1952, p. 150.

⁴ Dominique BORNE et Henri DUBIEF. *La crise des années 30*. Seuil : Paris, 1976, p. 152.

Figure 8 : Bénéfices Berliet entre 1925 et 1940



III- Bousculé par l'événement, Guerre et Libération

A- La Guerre : 1939-1945

Dans leur ouvrage, *Les patrons sous l'Occupation*, Hazera et Rochebrune consacrent leur premier chapitre, une centaine de pages, à Berliet. C'est dire que nous ne ferons qu'effleurer les questions soulevées par cette période qui commença dès septembre 1939, à la firme de Vénissieux, par la réquisition de l'entreprise sous l'ordre du nouveau ministre de l'Armement... Raoul Dautry.

Parions que ce dernier était au fait du calcul des prix de revient par la méthode des sections homogènes que Rimailho, Coutrot (dont il avait préfacé l'un des livres), Detœuf avaient, sinon conçue, du moins promue. Mais on imagine sans peine que d'autres préoccupations s'imposèrent alors à Dautry, comme à celui auquel il avait confié la direction de l'usine (au grand dam de son propriétaire), le général Roy, un autre polytechnicien. Aussi peut-on penser que lorsque Marius Berliet retrouva les rênes, fin juin 40, rien n'y ait été changé en matière de calcul de prix de revient.

Il faudrait vérifier si les règles prononcées par le Comité d'Organisation Automobile sur les prix auxquels les constructeurs, dont Berliet, étaient autorisés à vendre leur production, furent fondés sur la base prônée par la Cegos. Ce serait conforme à la conception des rapports économiques de Vichy ; mais à cette époque, plus qu'en aucune autre, un abîme sépara les intentions, les règles, et leur application dans la vie des entreprises¹.

Pour en savoir davantage sur le calcul du prix de revient chez Berliet à cette période, nous disposons de quelques bribes d'éléments qui apparurent lors du procès intenté à la Libération à Marius et à son fils Paul afin d'estimer leur responsabilité éventuelle dans une collaboration avec l'ennemi.

Il s'agissait pour la défense d'établir que la production maintenue pendant l'Occupation ne le fut que pour assurer un minimum vital, notion bien difficile à saisir. Pour nous en convaincre, les lignes qui suivent nous paraissent intéressantes :

Marcovitch (l'expert près de la cour de justice, cité par les avocats de la famille Berliet) s'appuiera, quoi qu'il en soit, sur ce chiffre [de 150 camions par mois], qu'il n'a ni établi ni vérifié en personne mais qui lui paraît pourtant mesurer le seuil de production permettant de couvrir les frais généraux, pour affirmer à la barre qu'en 1943 et 1944 le minimum n'est plus dépassé puisque Berliet ne sort de ses chaînes, la première de ces deux années, que 131 véhicules par mois, dont soixante-quatorze pour les Allemands, et quatre-vingt-un par mois, dont soixante-quatre pour l'occupant, la suivante.²

¹ Pour plus d'informations, on se reportera avec profit au chapitre qu'Henry Rousso consacre à "Vichy et les entreprises" dans *La vie des entreprises sous l'Occupation*. Belin : Paris, 1994.

² J.-C. HAZERA et R. de ROCHEBRUNE. *Les patrons sous l'Occupation*. Odile Jacob : Paris, 1995, p. 67.

Eléments bien minces qui tendraient à nous faire partager l'opinion des deux auteurs selon laquelle :

le minimum vital évoqué par les Berliet et leurs défenseurs, maladroitement défini par M. Marcovitch pour les aider, se réfère sans doute beaucoup plus à un seuil au-dessous duquel l'outil industriel commence à péricliter et l'avenir devient incertain qu'à la notion comptable de point mort.¹

Au moment où se tenait le procès, l'entreprise était plongée, depuis septembre 1944, dans ce qu'il sera convenu d'appeler « l'expérience Berliet ».

B- Le prix de revient dans l'expérience autogestionnaire

Comme pour les précédents événements, nous n'entrerons pas dans les détails d'une affaire bien complexe qui conduisit, après moult péripéties², à la restitution des usines à la famille Berliet. Il nous suffira de dire qu'à partir de septembre 1944, et pendant plus de trois années, l'entreprise, avec Marcel Mosnier comme administrateur provisoire, s'efforça de fonctionner selon un mode en rupture avec le système capitaliste, de type autogestionnaire, dont nous aurons un aperçu au travers de la « prime de production et de gestion » dont le calcul faisait intervenir le prix de revient.

Mais, auparavant, pour savoir comment fut perçue l'expérience par ceux qui travaillaient chez Berliet, il n'est pas vain de relever que l'expérience connut son terme après que les ingénieurs et cadres se furent mis en grève fin 1947. On peut également s'en faire une opinion à partir de la citation suivante que nous empruntons à Hazera et Rochebrune :

D'un côté les ouvriers bénéficient des avantages de la nouvelle politique autogestionnaire : ils votent eux-mêmes le nouveau règlement intérieur des usines, ils élisent des délégués à un comité de gestion qui participe à la direction de l'entreprise, bientôt ils se répartiront entre eux une fraction non négligeable des bénéfices de la société grâce à une "prime de participation" (vingt-cinq millions de francs distribués en 1945), etc. ; de l'autre, ils payent d'un certain prix cette abolition de l'ordre ancien : silence imposé par les syndicats eux-mêmes sur certains sujets (les cadences, les salaires,...), interdiction de quitter l'entreprise sous peine d'être traité de "déserteur", discipline de fer imposée par les animateurs de "l'expérience Berliet".³

La prime de participation à laquelle il est fait ici référence est vraisemblablement la prime de production et de gestion qui se calculait selon la formule :

¹ *Ibidem*, p. 68.

² On en trouvera récit dans les ouvrages déjà cités sur Berliet. On se reportera également au témoignage de l'un des protagonistes de l'affaire, Yves Farge, dans le livre qu'il publia, à chaud en 1946, *Rebelles, soldats et citoyens*. Si l'auteur y proclame, page 262, son désir « de tenter [chez Berliet] la première expérience de démocratie ouvrière au sein d'une entreprise industrielle », on regrette qu'il ne se fasse pas plus précis. Peut-être une question de tempérament ? « Parce que je préfère un visage heureux à une addition exacte, écrit-il en page 266, j'éprouve toujours quelque difficulté à plaider une cause avec le secours de la statistique. » Peut-on lui reprocher ?

³ Y. FARGE, déjà cité, p. 87.

$$= (V/R-1) \times 1/3 \times 100/42 \times Y \times 100$$

V = prix de vente

R = prix de revient

étant le rapport tenant compte de la proportion à répartir

est le rapport des salaires dans les dépenses totales

Y étant le rapport de correction en fonction du nombre d'éléments indirects dans la fabrication

Etant entendu que :

Les résultats de gestion sont déterminés mensuellement par calcul du prix de revient des châssis et des pièces détachées, en fonction des prix des matières premières, des frais de main-d'œuvre directe, des frais sociaux et de fabrication, étant pris comme base les chiffres connus les plus récents au début de mois de distribution.

La répartition est faite mensuellement et dans la proportion du 1/3 de la marge de sécurité, ce qui permet de satisfaire par ailleurs aux réalisations sociales, aux achats d'outillage et aux charges financières étant arrêté qu'une réduction des prix de vente sera pratiquée, lorsque la "marge de sécurité" des châssis arrivera à excéder 10% du prix de revient.¹

On peut se demander si le prix de revient n'est pas victime d'un glissement sémantique, le même qui fait passer le profit sous le vocable « marge de sécurité ».

Ne disposant pas d'exemples de calculs de cette prime, on ne saurait rien affirmer, mais il semble douteux que l'on ne se soit pas contenté de calculer tout simplement les charges, selon un enregistrement comptable classique, pour parvenir à calculer le bénéfice. Le détour par un calcul extra-comptable qui aurait effectivement introduit les prix de revient des châssis et pièces détachées nous paraissant hautement improbable.

Il ne nous appartient pas de commenter les règles de partage du bénéfice entre clients, entreprise et salariés qui sont sous-jacentes à cette mécanique, du moins pouvons-nous souligner l'imprécision du calcul de cette prime, dans laquelle la référence au prix de revient relève de la magie plus que du calcul rationnel.

En 1946, Yves Farge prophétisait : « Quoi qu'il advienne, la nationalisation de Berliet est inévitable parce que l'expérience Berliet a fait ses preuves et parce que la classe ouvrière lyonnaise est légitimement fière de sa réussite. »². L'expérience Berliet prit fin en 1947, les tenants d'une nationalisation, telle que Renault l'avait connue, virent leurs derniers espoirs s'effacer en décembre 1949.

Quelques mois plus tôt, Marius, le fondateur, s'était éteint. Ce sera son fils, Paul, qui allait, dans les années 50, s'imposer progressivement à la direction de l'entreprise pour en devenir Président en 1962. Au même moment le contrôle de gestion — avec prix standard et direct costing — devenait opérationnel.

¹ F. A. M. B. Ref. 3190, boîte 99, 83 L. La formule, que nous avons simplifiée, présente de nombreuses incohérences. Entrer dans le détail eut encombré inutilement le texte. Nous avons préféré usé d'une figure de rhétorique, la synecdoche, par laquelle on prend le tout par la partie?

² Yves FARGE. *Rebelles, soldats et citoyens*. Grasset : Paris, 1946, p. 266.

IV- En attendant le débloccage

Dès la Libération, le gouvernement avait pris des mesures de blocage des prix, dont la France ne devait réellement sortir que quarante ans après.

Dans pareil contexte, le prix de revient perdait l'une des fonctions qui avait activé son calcul au début des années vingt, celle d'aide à la fixation des prix.

Des extraits de procès-verbaux du conseil d'administration en juin 1950 permettront de percevoir selon quel ordre de priorité intervenait le prix de revient. Lors de la séance du 7 juin il est noté :

à l'heure actuelle, le prix de revient de nos véhicules est plus élevé que leur prix de vente, en moyenne de 4,5 %. Cela est, d'une part, dû à l'augmentation des salaires pratiqués, d'autre part, à l'augmentation des prix d'un certain nombre de nos matières premières, et enfin, au fait qu'il a été apporté à nos véhicules des améliorations techniques qui sont coûteuses et qui n'ont pas été intégrées dans les prix. Si bien que les résultats de nos trois derniers mois se soldent par une perte de plus de 40 millions. Cela, malgré l'augmentation de 20 % qui a été pratiquée sur le prix de vente des pièces détachées.

Il est donc indispensable d'augmenter nos prix. La direction des prix du Ministère des Finances et des Affaires Economiques saisie par nous, a refusé de donner son accord pour un nouveau tarif que nous nous proposons de mettre en vigueur au premier juin.

A la séance du 29 juin, on apprend qu'un relèvement des prix n'a toujours pas été accordé à la profession, le ministre de tutelle M. Buron venant de remettre sa démission.

A défaut que le prix de revient servît pour les décisions tarifaires, celles-ci étant entièrement subordonnées aux pouvoirs publics, on songea à l'utiliser pour réaliser des économies dans la marche de l'affaire. Ainsi, lors de cette même séance de juin 1950, la mesure suivante est-elle arrêtée :

Institution, dans l'entreprise d'une comptabilité industrielle par section, grâce à laquelle les prix de revient et les dépenses de chaque section seront suivis de plus près, et qui permettra de définir les points sur lesquels devront porter les efforts d'économie.

Souvenons-nous, ce n'est pas la première fois qu'une telle décision est prise, déjà trente ans plus tôt... Mais patience, il n'y a plus que dix ans à attendre.

Entre-temps, d'autres priorités s'imposent, comme le fait remarquer le président (M. Parfait) lors de la séance du conseil du 9 octobre de cette même année 1950, « la situation commerciale est, à certains égards, trop bonne car la cadence d'enregistrement des commandes dépasse celle des fabrications prévues dans les mois à venir. » Situation qualifiée en mars 1954 « d'euphorique » par le directeur-général adjoint, Paul Berliet, et qui perdurera pendant cette décennie, au cours de laquelle le problème premier sera de produire et tenir les délais de livraison. « Dans les années cinquante, nous dit Loubet, il suffit à un constructeur de produire vu l'importance de la demande. La vente automobile ressemble davantage à de la distribution qu'à du commerce. »¹

¹ J-L LOUBET. *Automobiles Peugeot. Une réussite industrielle 1945-1974*. Paris : Economica, 1990,

La cadence de production qui atteignait à peine vingt camions par jour, au début des années 50, dépassera les soixante, dix ans plus tard. Cela ne fut possible qu'au prix d'un agrandissement des ateliers, qui portait en germe une décentralisation accrue des responsabilités.

Changement de culture facilité par un changement des hommes, à l'instar de son dirigeant, dont on relève l'extrême curiosité pour les techniques américaines ainsi que nous le rapporte cet analyste du Crédit Lyonnais en 1955 : « M. Paul Berliet, âgé actuellement de 36 ans, est un excellent technicien, passionné de mécanique et d'automobile. Il a de grandes qualités d'organisateur et a su appliquer avec discernement les méthodes et les idées américaines observées au cours des nombreux voyages qu'il a effectués aux Etats-Unis. »¹

Si l'on s'en tient aux aspects administratifs et financiers, il y a lieu de noter que son directeur, M. Thibaudon, rentré chez Berliet en 1908, à l'âge de 29 ans, prit sa retraite en 1955, soit à 76 ans. Une autre équipe va prendre la relève, avec ce que cela implique comme différence de formation, aptitude au changement,... M. Thoin, qui rejoignit Berliet en 1958, va à cet égard jouer un rôle moteur. Ancien responsable à la Compagnie d'Electro-Mécanique (CEM)², il avait eu déjà à connaître de la mise en place d'un système de contrôle de gestion chez son précédent employeur

Santchi, du cabinet d'organisation suisse « IPSAL », supervisera l'installation d'un nouveau système d'information chez Berliet, à partir de 1959, comme il l'avait fait à la CEM auparavant³.

Pour ce faire, l'entreprise se dotera d'un service « analyse de gestion » composé de personnel formé en interne, notamment aux prix standard et à l'analyse d'écart dont on sait qu'ils furent introduits chez Berliet en avril 1960⁴. Au même moment fut adoptée une présentation des résultats très proche de celle préconisée en direct costing, faisant apparaître un « résultat brut théorique » qui est une marge sur coûts variables directs, comme on peut le voir dans la figure 9⁵.

p. 157.

¹ Archives du Crédit Lyonnais. DEEF 61118. Paul Berliet nous précisa qu'il visita notamment General Motors et s'inquiéta également de sa méthode de gestion.

² Dans l'ouvrage de J. CARLIOZ. *Le gouvernement des entreprises commerciales*. Paris : Dunos, 1921, la CEM figure parmi les monographies d'entreprises dont l'organisation, y compris celle du service prix de revient, est donnée en exemple. Ce sera toujours vrai dans l'édition de 1940. C'est dire que le choix de Paul Berliet, pour une organisation du type CEM, s'adossait à une solide réputation.

³ Entretien du 20 octobre 1995 avec Paul Berliet. La mise en place du contrôle de gestion chez Berliet mérite qu'on s'y attarde davantage. La thèse à venir de Nicolas Berland, sur l'histoire du contrôle budgétaire, apportera vraisemblablement l'éclairage souhaité.

⁴ F. A. M. B. *La comptabilité des sections / analyse de gestion / 1966*, p. 155.

⁵ *Ibidem*, p. 172. Les « contre-recettes » correspondent à des charges directes variables, hors matières, mais ne contiennent pas de charges indirectes variables. C'est sur ce point que la méthode de présentation diffère du direct costing.

Figure 9 : Une présentation en direct costing dans les années 1960

Dépenses Variables Mensuelles =

$$\text{Dépenses Variables Annuelles} \times \frac{\text{Jours ouvrables du mois}}{\text{Jours ouvrables année}}$$

COMPTES CUMULES : Ces comptes reprennent toutes les rubriques des comptes mensuels, avec des montants cumulés depuis le 1er Janvier.

COMPTE THEORIQUE ANNUEL		COMPTES THEORIQUES MENSUELS		
		Mois M	Mois N	Mois P
236 jours ouvrables		18 jours ouvrables	20 jours ouvrables	23 jours ouvrables
Recettes théoriques	+ 7 080 000	+ 540 000	+ 600 000	+ 690 000
Contre-Recettes théoriques	- 4 720 000	- 360 000	- 400 000	- 460 000
RESULTAT BRUT théorique	- 2 360 000	- 180 000	- 200 000	- 230 000
Dépenses variables théoriques	- 1 416 000	- 108 000	- 120 000	- 138 000
Dépenses fixes théoriques	- 944 000	- 85 818	- 85 818	- 85 818
Dépenses totales	- 2 360 000	- 193 818	- 205 818	- 223 818
RESULTAT NET THEORIQUE	0	- 13 818	- 5 818	+ 6 162

Pour donner des repères chronologiques, écoutons le responsable du service analyse de gestion, M. Lacoïn, lors du comité de direction du 26 novembre 1961 : « nous sommes arrivés maintenant au troisième stade de la formation prévue : le premier étant l'initiation à un certain nombre de notions de comptabilité industrielle ; le second étant consacré à la théorie des sections autonomes et le troisième stade à l'application pratique. »

Puis faisant le point deux mois plus tard, le 25 janvier 1961, on apprend que « le travail de la comptabilité des sections autonomes s'exécute et la budgétisation de détails est en cours. On peut prévoir la sortie des premiers comptes de sections autonomes pour le mois de juin 1961 à titre d'essai, et à partir d'août à titre normal. »

Cette fois, ce sera tenu.

CONCLUSION

« Les méthodes généralement acceptées de calcul des prix de revient sont actuellement dans un état de développement aussi primitif que l'étaient les méthodes de fabrication avant que Frederick W. Taylor ait lancé l'idée de l'administration scientifique. »¹ Cette phrase est soulignée dans le document tout à fait surprenant qui est conservé à la fondation Marius Berliet, au 39 avenue Esquirol, c'est-à-dire là où résida l'industriel à partir de 1913 et jusqu'à son incarcération dans la prison de Montluc, en 1944. Ce volumineux tapuscrit qui figurait parmi la bibliothèque personnelle de Marius Berliet n'est autre que la traduction française de l'intégralité des articles sur les coûts standard que Harrison avait publiés entre 1918 et 1919 dans une série de numéros de la revue *Industrial Management*.

Qu'on nous comprenne bien, il ne s'agit pas d'un exemplaire qui ait été publié, mais d'une traduction (de qualité, et en tout cas la seule qui existe à notre connaissance) à l'usage exclusif du constructeur lyonnais dont les multiples annotations nous montrent qu'il en fit une lecture attentive. Ainsi souligna-t-il l'idée selon laquelle : « si les prix de revient ne sont pas présentés comparativement à quelque standard, ils ne servent pas à grand chose en tant que moyen d'augmenter le rendement d'une usine »².

Comment expliquer dès lors que la mise en œuvre ne suivit pas ? Nous avons rappelé les difficultés que le constructeur automobile avait essuyé au sortir de la guerre. Nul doute qu'il fut assailli par des préoccupations telles qu'il ne pouvait guère se consacrer à celles relatives à la méthode de calcul des prix de revient. A fortiori une méthode américaine, lui qui devait faire pénitence pour les avoir trop imitées³.

¹ G.C. HARRISON. Cost Accounting to Aid Production, *Industrial Management - The Engineering Magazine*, october 1918, p. 274 et p. 6 traduction française.

² *Ibid.*, p. 280.

³ Déjà ses contemporains lui firent grief de s'être trop consacré aux questions d'organisation américaine, c'est également le jugement que porte l'historien sur lui : « Il semble bien que l'admiration de Marius

Un handicap dont n'eut pas à souffrir un autre « monstre sacré », Louis Renault, dont il va être intéressant de connaître les méthodes.

Berliet pour l'Amérique, la connaissance un peu livresque qu'il en a, l'aient entraîné trop loin. La fougue avec laquelle il adopte les solutions américaines pour ses problèmes de fabrication industrielle dut réduire quelque temps ses facultés de découvreur-mécanicien, qui auraient pu s'exercer utilement sur les modèles de 1914. » M. LAFERRERE. *Lyon ville industrielle*. Paris : PUF, 1960, p. 382.

Chapitre II

Renault

Il y a loin de la coupe aux lèvres

Si je désire, en effet, que le plus tôt possible vous vous sentiez chez vous, dans votre Département, libre de vos initiatives, j'entends que votre Département soit une maison de verre où chacun pourra voir clairement que tout est en place et en bon fonctionnement.

Louis Renault, 23 novembre 1939.

Une organisation change plus facilement son discours que ses procédures de gestion.

Midler, C. Moire, J-C Sardas. 1984.

Dans une thèse récente¹, Bhimani retrace la montée des techniques de calcul de coût chez Renault entre 1898 et 1938, sa réflexion s'inscrit en contrepoint d'une vision qui explique leur changement par la nécessité d'une seule adaptation à des contraintes économiques, à des transformations industrielles.

S'échappant d'un cadre économique déterministe, il comprend l'évolution des méthodes à partir d'une conjugaison de facteurs externes à la firme qui dépassent une volonté individuelle, une conscience transparente à elle-même.

Toujours selon Bhimani, l'inclination personnelle de Louis Renault, sa contention à baisser les coûts existe, elle s'articule avec le mouvement d'organisation scientifique du début du siècle en France, que la Première Guerre mondiale va affirmer à Billancourt dans un cadre comptable réformé et face à une main-d'œuvre devenue, exceptionnellement, docile. Les discours des autorités publiques relayant opportunément cette dynamique, elle trouvera, après l'armistice de 1918, sa propre autonomie.

¹ Alnoor BHIMANI. *Accounting, Control and Culture: A Social Analysis of Change in Three French Companies, 1702-1939*. Thèse : London School of Economics, 1992, 417p.

Si nous éprouvons le besoin de revenir sur cette histoire, ce n'est pas pour contester le choix méthodologique de Bhimani, nous le partageons et, dans cet esprit d'élargissement des facteurs explicatifs, nous tâcherons de montrer comment le mimétisme au sein des constructeurs automobiles put jouer, en sus de ceux considérés jusqu'alors. Avant d'en arriver à ce qui constituera la seconde partie de ce chapitre, nous allons dans un premier temps examiner si le schéma d'évolution du calcul des prix de revient que nous avons proposé pour la seconde industrialisation en France se trouve vérifié ici.

§1- Autopsie du calcul du prix de revient chez Renault : 1898-1960

Comme nous venons de l'indiquer, Bhimani a retracé l'essor du calcul des coûts chez Renault depuis sa création, en 1898, jusqu'à la déclaration de la Seconde Guerre mondiale.

Il a montré la progression des dispositifs comptables et statistiques qui furent élaborés aux fins d'évaluer, de responsabiliser, ouvriers, contremaîtres, chefs de service.

Nous souhaitons reprendre, sur cette période, la même histoire mais en nous attachant, cette fois, à évoquer un manque : l'absence d'une technique, celle des coûts standard.

Les traces laissées par les premiers calculs de prix de revient témoignent de l'impossibilité d'une utilisation de cette approche jusqu'à la fin de la Grande Guerre.

Nous verrons que, par la suite, les aspirations qui sous-tendirent les méthodes déployées, dans l'entre-deux-guerres, visaient justement à satisfaire les objectifs pour lesquels les coûts standard furent conçus outre-Atlantique.

Mais, lors des choix de système comptable que Louis Renault guida, après la crise de 1936, nous mettrons en évidence que l'option des standard ne fut pas abordée, qu'elle était ignorée, alors que les directions retenues conduisirent aux obstacles restés insurmontés en 1939.

Débordant la période étudiée par Bhimani, nous essaierons de percevoir les problèmes de réorganisation qui se posèrent à la Régie, au lendemain de la Libération.

Nous concluons avec les années 1950, quand ceux qui eurent la responsabilité du calcul des prix de revient, découvrirent la méthode des standards, de 1954 à 1957, puis la mirent en application, dès 1958.

Les principales périodes de questionnement sur les méthodes de calcul des coûts nous sont apparues reliées aux difficultés économiques que traversaient par moment l'entreprise : celles rencontrées au sortir de la Première Guerre mondiale, puis dans le contrecoup des accords Matignon.

Il nous a paru judicieux de replacer chacune de ces situations au cœur de deux intervalles distincts : d'une part, celui qui s'étend sur les trente premières années de

l'entreprise ; d'autre part, celui qui, débute avec l'année du Krach de 29 et nous conduit aux limites des années cinquante.

En termes mathématiques élémentaires, l'intervalle 1898-1928 peut, sans trop forcer, s'analyser selon une fonction qui voit la firme de Billancourt s'inscrire dans une phase quasiment continue de croissance ; alors que sur la période 1929-1959 la dérivée première de la fonction s'annulerait, en 1944, départageant en cet extremum deux segments : le premier de déclin, le second de progrès.

I- 1898-1928 : En voiture !

A- Un calcul des prix de revient d'abord extra-comptable

Les premières dépenses qui sont enregistrées pour construire une voiture d'essai datent du 1er octobre 1898, au moment même où Louis Renault et ses deux frères constituent leur société en nom collectif.

On peut voir en figure 1 qu'elles furent soigneusement consignées dans un livre de comptes qui n'adopte pas encore la partie double ; celle-ci n'apparaissant que dans le courant de l'année 1899.

Relevons, avec quelque malice, le nom au regard de la première facture de frais généraux qui fut enregistrée... Rimailho ! Ce n'est pas comme la « prise directe »¹, « ça ne s'invente pas ».

Pour les années qui suivent, et jusqu'en 1916, nous disposons de fort peu de choses pour comprendre les méthodes de calcul utilisées pour établir les prix de revient. Et que dire quant à l'utilisation qui en était faite !

Qu'on en juge par ce document de 1910² que nous reproduisons en figure 2: il s'agit du prix de revient de la voiturette 8 HP. On y distingue, pour les différents composants, le prix des matières et de l'usinage augmenté de leurs frais généraux. Mais d'où proviennent ces chiffres ? D'une comptabilité industrielle ? Sont-ils, plus probablement, collectés en extra-comptable ? Le prix de vente qui se trouve au regard, se déduit-il d'une opération arithmétique ? Un coefficient multiplicateur de 2,2 semble relier prix de revient

¹ Selon Louis Renault, c'est à son invention de la boîte de vitesse à "prise directe" que l'entreprise doit sa réussite. Pour Fridenson, l'élément décisif, fut l'attribution à Renault des premières commandes de taxis parisiens.

² Il s'agit d'une pièce non cotée qui fait partie d'une chemise comportant une trentaine de pages toutes semblables, couvrant les différents modèles produits par Louis Renault au cours de l'année 1910. On trouve quatre autres dossiers similaires, le dernier s'arrêtant avec la guerre. Nous devons ces pièces à Alain Michel qui les a "déterrées" dans les archives que G. Hatry a réunies à la Société d'Histoire des Usines Renault. Nous présenterons d'autres pièces qui ne figurent pas dans l'inventaire des Archives Nationales et que nous avons obtenu grâce à M. Byleveld, responsable du service Archives de Renault, ou des documents que nous avons trouvés dans les locaux de la Société d'Histoire des Usines Renault.

Figure 1 : Premier livre de comptes, 1898

		Frais Généraux		Voiture Essai	
Octobre	11	Facture	Nimalho	2	75
Novembre	12		Gravelas	50	85
?	24			2	65
?	25		Buisson	17	10
?	30	Intérêts à fin	Novbr 98	12	85
novembre	16	Facture	Guyonot	38	50
novembre	26			12	75
	24		Hachette	12	
nov	6		Guyonot	25	50
?	24		Heston	33	60
?		Frais divers	Janvier	11	50
?			Janvier	1	50
?			Mars	15	10
?	23	Voiture		2	50
Mai	31	Intérêts à fin	Mai 99	165	15
				<hr/>	
				442	30
 <u>Prix de revient de la Voiture Essai</u> 					
Voiture Essai				4677	55
Frais Généraux				772	30
Loiie des Ouvriers				4294	70
				<hr/>	
				9744	55
				<hr/>	
				9744	55
				63	05
				29	30
99 juillet 1899 Voiture Essai					

Figure 2 : Corrélation prix de revient, prix de vente, 1910

Quantité	Désignations	Prix de Fabrique		Prix de Vente			
		avec Frais		avec Frais			
		Unité	Montant	Unité	Montant		
Récapitulation				{ Total et Total sans frais }			
				{ sans frais })			
	Totale	227	75	484	25	1004	73
	Carburants	22	28	47	7	121	34
	Séchage	43	37	84	72	147	98
	Changement de Vitesse	102	61	160	77	300	46
	Coûts Divers	227	18	142	53	407	2
	Coûts Argent	113	12	87	10	207	70
	Chassis	70	24	70	31	140	53
	Directeur	38	60	81	70	129	21
	Bains ammobiliers	18	74	51	13	110	47
	Commande de frais à régler	7	2	7	4	14	24
	— d — de Séchage	11	61	7	35	24	49
	— d — de frais à main	11	10	11	10	22	20
	— d — de Changement de Vitesse	1	2	1	1	2	2
	— d — d'entretien des machines	1	1	1	1	2	2
	— d — de Révisions	1	1	1	1	2	2
	Électricité	21	41	41	11	82	24
	Impression	74	23	74	23	148	46
	Magasin	182	0	182	0	364	0
	Révision des Commandes	0	0	0	0	0	0
	Travaux Divers	0	0	12	75	12	75
	Machine S.H. complète sans pneus	113	75	113	75	226	46
	— avec pneus						
	Machine S.H. complète avec pneus						
	Machine S.H. complète sans pneus	113	75	113	75	226	46
	Machine S.H. complète avec pneus	113	75	113	75	226	46
	Total	227	75	484	25	1004	73

et prix de vente, sans que cela soit systématique, et rappelle la « culbute » que pratiquait Marius Berliet dans ces années-là.

Quand Bhimani, évoquant la période qui précéda la guerre de 14, écrit : « Le volume d'informations comptables grimpa avec la complexité croissante des activités industrielles et les documents comptables furent le reflet, à cet égard, de la nature du processus de production et des changements qu'il subit »¹, il fait référence sans doute « aux coûts de production détaillés qui étaient établis et conservés dans les ateliers pour déterminer le coût complet et les prix de vente »² dont de Ram, ingénieur chez Renault, ferait mention dans un courrier adressé à Taylor, au moment où sa méthode était expérimentée à Boulogne-Billancourt, au début de la première décennie de notre siècle. Nous en reparlerons.

B- Une comptabilité industrielle difficile à mettre en place : 1916-1921

Il semblerait que la comptabilité ait conservé, au moins jusqu'à la déclaration de la guerre de 14-18, « un caractère primitif, presque grossier »³. Quant à la comptabilité industrielle, un témoignage recueilli par Fridenson l'amène à penser : « elle n'avait fait qu'une timide apparition en 1913, dans les comptes des ateliers autonomes. Partout ailleurs il était impossible de chiffrer les résultats de chaque usine et de chaque fabrication, car il existait seulement des comptes généraux. »⁴

Dans un projet d'organisation comptable daté du 1er juin 1916, Meurisse — qui allait mettre au point la comptabilité industrielle — décrivant les habitudes antérieures, indique qu'en fin de chaque exercice « tous les livres comptables disparaissent d'une façon inexplicable, à l'exception du livre d'inventaires »⁵. Cela n'est guère fait pour nous éclairer.

Pour autant, le calcul du prix de revient comptable fonctionna-t-il de façon satisfaisante à partir de 1916 ? Il est permis d'en douter.

Pour s'en convaincre, on peut lire dans un rapport de 1921, qui s'inscrit dans le fil d'autres observations similaires :

¹ A. BHIMANI. *Accounting, Control and Culture: A Social Analysis of Change in Three French Companies, 1702-1939*. Thèse : London School of Economics, 1992, p. 247.

² *Ibid.*, p. 246.

³ P. FRIDENSON. *Histoire des usines Renault*. Paris : Seuil, 1972, p. 52.

⁴ *Ibid.*, p. 117. Cette observation recouvre l'expérience que rapporte P. Girardet dans ses mémoires, *Ceux que j'ai connus*, page 125, concernant l'organisation comptable de Peugeot. En revanche, dans sa thèse, Y. Cohen, page 352, écrit que Peugeot disposait, à cette époque, d'une « véritable comptabilité industrielle ». Cette approche contrastée rejoint les oppositions que nous avons relevées pour Berliet, où l'on ne peut savoir si Thibaudon, dès 1908, introduisit une comptabilité industrielle (calquée sur celle de la Société Française des Câbles Electriques) ; ou s'il fallût attendre la fin de la Première Guerre pour qu'elle vît jour.

⁵ AN 91 AQ 39.

Les divers contrôles opérés dans les magasins [ont] fait ressortir d'une manière évidente que la comptabilité des Magasins, telle qu'elle est tenue et organisée actuellement, ne constituait que très imparfaitement l'inventaire permanent qu'elle a pour but de tenir à jour.¹

Ce qui est dit pour les matières, se retrouve également pour la main-d'œuvre et les frais généraux.

S'il faut en croire Meurisse, la responsabilité de ces dysfonctionnements incombe aux contremaîtres et chefs de service « qui paraissent un peu négliger, écrit-il en 1917, la partie administrative de leurs fonctions et semblent se désintéresser complètement de l'affectation de la dépense créée par les bons divers émis dans leurs services respectifs »².

Un phénomène qui, se reproduisant, conduira Meurisse à la suggestion suivante :

Puisque la Direction et Monsieur Renault lui-même réunissent parfois les contremaîtres et Chefs de services dans une salle de conférences, ne pourriez-vous pas profiter de l'une de ces réunions pour leur exposer ce que l'on attend d'eux, au point de vue administratif, et pourquoi les différents bons ont été créés ?³

Il fut entendu puisque le premier article publié par le *Bulletin des Usines Renault* (BUR), en août 1918 — qui se présente comme une conférence de Louis Renault — reprend l'antienne, dans le cadre plus général d'un article intitulé « Le rôle des Chefs d'Equipe dans les Usines Modernes », au cours duquel il vise à les sensibiliser à la question des frais généraux.

Ces derniers, il est vrai, semblent avoir constitué depuis le démarrage de l'entreprise un point faisant l'objet d'une attention toute particulière de la part de Louis Renault.

C- L'enjeu des frais généraux

Il semblerait que le poids des frais généraux ait pesé dès les premiers pas du système Taylor dans les ateliers de Billancourt, à partir de 1908. Après avoir rappelé les termes du problème, nous présenterons les solutions qui se mirent en place vers la fin de la Première Guerre ; nous verrons qu'elles conservent, encore aujourd'hui, toute leur actualité.

1- L'introduction de la méthode Taylor chez Renault

¹ AN 91 AQ 169. "Compte-rendu relatif à la comptabilité des magasins de Fabrication". Travail établi par le service Contrôle Général.

² A. Michel. Mémoire Meurisse du 18 octobre 1917.

³ A. Michel. Rapport Meurisse du 15 février 1918 sur les coefficients de frais généraux 1917-1918, p. 3.

Rappelons, pour mémoire, le prosélytisme dont l'influent Ingénieur général des Mines, Le Chatelier, fit preuve pour diffuser le taylorisme en France au début de notre siècle¹. Notons que l'un de ses disciples, le polytechnicien de Ram, trouva dans les ateliers de Billancourt un terrain de choix pour appliquer les principes d'organisation scientifique du travail.

La Revue de Métallurgie se fit l'écho, en 1909², des premiers résultats. Ce sont des promesses de succès.

Pour en comprendre les raisons il est intéressant de percevoir les conditions selon lesquelles s'établissaient alors la rémunération du travail de l'ouvrier chez Renault :

Dans presque tous les ateliers, les prix aux pièces sont établis par le contremaître, qui n'a guère que deux méthodes à sa disposition.

La première consiste à donner la pièce ou la série de pièces à faire à un bon ouvrier, dont il croit être sûr ; il prendra le temps passé par cet ouvrier comme base pour l'établissement du prix des pièces semblables à faire dans la suite.

La deuxième méthode consiste à faire le prix au juger.

Inutile d'insister sur l'empirisme de cette dernière méthode. Quant à la première, incontestablement la moins mauvaise, elle conduit pour des raisons faciles à comprendre, à des prix trois ou quatre fois trop élevés.³

On imagine aisément ce que pouvait avoir de séduisant pour « Louis Renault, dont l'idée première sera toujours d'abaisser les coûts »⁴, la rationalisation du travail de la main-d'œuvre en décomposant les mouvements à effectuer, les chronométrant, ... Bref, le programme que de Ram souhaitait généraliser à tous les ateliers de l'usine après un essai, à petite échelle, réussi en 1908.

Cependant, dans ce même article de 1909, de Ram écrivait :

Le système Taylor augmente incontestablement les frais généraux. D'abord, il exige une organisation méticuleuse et très systématique de l'atelier d'outillage, auquel il assigne un rôle prépondérant ; ensuite il nécessite un plus grand nombre d'employés.⁵

Moutet rapporte une citation extraite d'une lettre que de Ram adressa à Taylor, en octobre 1909, dans laquelle on peut lire, à propos de Renault, qu'il « ne réalise pas du tout quels sont les besoins d'une entreprise industrielle. Il ne voit qu'une chose : les frais généraux qu'il faut abaisser. »⁶

¹ On se reportera avec intérêt à l'article de Patrick FRIDENSON. Un tournant taylorien de la société française (1904-1918). *Annales ESC*, septembre-octobre 1987, n° 5, p. 1031-1060.

² G. de RAM. "Quelques notes sur un essai d'application du système Taylor dans un grand atelier de mécanique français". *Revue de Métallurgie. Mémoires*. T. VI, n° 9, septembre 1909, p. 929-933.

³ *Ibid.*, p. 930.

⁴ A. MOUTET. "Les origines du système de Taylor en France. Le point de vue patronal (1907-1914)". *Le Mouvement social*, n° 93, oct-déc 1975, p. 29.

⁵ G. de RAM. "Quelques notes sur un essai d'application du système Taylor dans un grand atelier de mécanique français". *Revue de Métallurgie. Mémoires*. T. VI, n° 9, septembre 1909, p. 932.

⁶ A. MOUTET. "Les origines du système de Taylor en France. Le point de vue patronal (1907-1914)". *Le Mouvement social*, n° 93, oct-déc 1975, p. 28.

Cela expliquerait, pour partie, les grèves de 1912 et 1913 qui allaient retarder l'application du taylorisme chez Renault.

Néanmoins peut-on suivre Aimée Moutet quand elle ajoute :

Cette conception, très durable dans la mentalité du patronat français, résulte des méthodes de comptabilité encore en usage aujourd'hui dans l'automobile (et vice versa). On y distinguait les investissements, facilement imputables à une production donnée, et, par là même, réputés productifs, et les frais généraux liés au fonctionnement de l'entreprise, donc improductifs.¹

La réponse (qui nous dispense du point d'interrogation) nous la lisons dans ce BUR de 1920 :

nous avons des frais généraux que nous devons réduire au minimum, avec toutefois, cette restriction que nous ne devons pas hésiter à les augmenter, si cette augmentation est plus que largement compensée par une diminution de la valeur de la main-d'œuvre productive.²

Que la réflexion sur le rôle des frais généraux se soit affinée chez Renault entre 1909 et 1920, c'est ce que l'on peut apprécier dans l'évolution qui conduit à mieux les identifier, mieux les imputer, et que nous allons à présent étudier.

2- Une imputation « réfléchie » des frais généraux

Dans une étude que Meurisse conduisit pour mettre en évidence l'importance relative des frais généraux par rapport à la main-d'œuvre productive sur l'année 1917-1918, il aboutit, après avoir passé en revue les frais généraux d'une série d'ateliers (figure 3), à un coefficient moyen supérieur à quatre³.

Ce travail fait suite à la prévention qu'il avait manifestée dès sa prise de fonction, en 1916, contre la méthode qui consisterait à ventiler les frais généraux au regard de la seule main-d'œuvre productive⁴. Cela le conduira à les distinguer selon plusieurs catégories, en indiquant notamment celles qui sont variables et celles qui sont fixes, comme on peut le voir figure 4.

Dans un mémoire daté de 1917, il offre déjà d'autres clés que la main-d'œuvre, comme « le loyer des capitaux représentant le matériel et machine-outils », et conçoit une séparation entre ce que l'on nommerait aujourd'hui les centres auxiliaires et les centres principaux.

¹ *Ibid.*, p. 29.

² "Les frais généraux dans nos ateliers d'usinage et de montage". *BUR*, n° 40, 15 mars 1920, p. 4.

³ Alain MICHEL. Rapport Meurisse du 15 février 1918 sur les coefficients de frais généraux 1917-1918, p. 7.

⁴ A. Michel. Mémoire Meurisse du 18 octobre 1917, p. 7-12.

Figure 3 : Coefficients de frais généraux rapportés à la M.O.D., 1917

Ateliers	Désignation	Main-d'oeuvre productive	Frais généraux totaux	Coefficient
76	Tours à barres	22.642,--	84.066,75	4,71
77	Tournage obus 75	57.055,80	131.746,45	4,55
78	Réparation - aviation	19.617,25	74.366,05	4,99
79	Emboutissage - obus	31.365,30	253.521,65	9,03
83	Emboutissage des châssis....	51.787,55	97.635,85	4,07
82	Fonderie - fonte mécanique	14.909,40	74.605,--	6,--
87	Charpente en fer -batiments	34.165,15	86.890,20	3,54
105	Nacelles	49.431,15	98.860,45	2,99
106	Fraisage artillerie	21.614,--	104.279,45	5,82
107	Usinage-berceaux d'artillerie	18.535,95	135.817,15	8,29
120	Cellules	70.801,95	112.917,70	2,59
121	Poids lourds usinage	100.510,75	519.592,70	4,18
122	Montage moteurs série et camions	110.037,10	304.680,35	3,74
		2.903.267,50	9.615.048,94	
			<u>12.516.316,44</u>	

Coefficient moyen : $\frac{12.516.316,44}{2.903.267,50} = 4,32$ ou $1 = 4,32$

BILLANCOURE, le 15 Février 1918 .




Figure 4 : Frais généraux fixes et variables

DESIGNATION DES DEPENSES	Tour portable de 200 à 250 de 11 de 1°	Machines à bras et motrices	Machine à rectifier genre Norton grasse	Tour automatique Brown et Sharpe	Tour automatique à quatre broches	Tour Tracer électrique	Machines à tailler les engrenages
1° Dépenses variables							
Dépense horaire force motrice . . .	0.260	0.381	0.690	0.363	0.685	0.339	0.246
Dépense horaire huiles, chiffons..	0.090	0.115	0.194	1.009	2.040	0.805	0.359
Dépense hor. entretien machines..	0.294	0.400	0.657	0.152	0.297	0.253	0.154
Dépense hor. entretien outillage..	0.407	1.467	2.196	0.570	0.958	0.462	1.870
Dépense hor. entretien courroie...	0.105	0.154	0.536	0.102	0.103	"	0.110
Dépense horaire de camionnage et magasinage	0.238	0.299	0.474	0.137	0.208	0.155	0.101
Dépense horaire de chauffage et entretien bâtiment.	0.174	0.250	0.411	0.103	0.179	0.146	0.123
Dépense horaire de maîtrise et manœuvre	0.660	0.624	0.910	0.667	1.014	0.598	0.409
Dépense horaire de vérifications et loupés.	0.157	0.259	0.236	0.048	0.147	0.080	0.080
Dépense horaire d'administration et direction	0.283	0.286	0.390	0.125	0.234	0.187	0.148
Dépense horaire assurances et impôts	0.206	0.209	0.283	0.091	0.170	0.136	0.108
2° Dépenses fixes							
Dépense horaire d'intérêt du capital.	0.108	0.168	0.270	0.100	0.146	0.204	0.297
Dépense horaire d'amortissement du bâtiment	0.041	0.048	0.099	0.017	0.017	0.070	0.073
Dépense horaire des machines et installation	0.228	0.673	0.749	0.297	0.449	0.581	0.911
Dépenses horaires totales:	3.251	5.331	8.104	3.781	6.647	4.016	4.989

En 1918, tout n'est pas au point.

Ainsi se plaint-il d'un « manque de renseignements de la part des ateliers “dits frais généraux ou improductifs”, en ce qui concerne la ventilation de leurs dépenses sur les ateliers productifs, qui devrait toujours être faite au pro-rata des travaux ou livraisons des uns au profit des autres et non pas par une répartition proportionnelle à la main-d'œuvre »¹.

Une réflexion dont on peut lire l'écho, en 1918, dans le BUR : « les cartons [que doivent remplir les différents chefs d'équipe] ne rentrant pas régulièrement au Bureau Central, celui-ci ne peut plus remplir le but que nous attendons de lui »², à savoir une répartition des frais généraux pertinente pour le calcul des prix de revient auxquels les chefs d'équipe doivent veiller.

Une chose est d'établir une règle, autre chose est de la voir appliquée. Ainsi n'est-on guère surpris en lisant la réponse que M. Lehideux adresse à Louis Renault, en... 1931 : « cette question des frais généraux semble intéresser maintenant les chefs d'atelier qui viennent me demander assez fréquemment des renseignements »³. Le « maintenant » nous faisant comprendre qu'il y a loin de la coupe aux lèvres.

Reste que Meurisse raisonna avec grand bon sens, soulevant des problèmes qui demeurent contemporains.

En revanche, nous allons le voir, il ne manifesta pas la même prescience quand il s'est agi de dégager la notion de coût standard. Pour sa décharge, nous essaierons de montrer comment sa cohabitation avec d'autres services, notamment celui du prix de revient extra-comptable, qui lui était antérieur, a pu contrarier son jugement.

Mais, au préalable, tentons de dresser un bilan présentant les différents services qui concourent à l'établissement de prix de revient fiables au sortir de la Grande Guerre.

D- Un dispositif renforcé avec la fin de la Première Guerre

A partir de 1920, on ne comptera pas moins de cinq services —en incluant celui des prix de revient et de la comptabilité industrielle déjà évoqués— qui contribuent à l'évaluation des coûts chez Renault : le chronométrage, les statistiques et le contrôle général.

« On peut placer, nous dit G. Hatry, dès 1905, la création d'un embryon de service chronométrage »⁴. Certes, à la lumière des grèves déclenchées par le chronométrage en

¹ Alain MICHEL. Rapport Meurisse du 15 février 1918 sur les coefficients de frais généraux 1917-1918, p. 4.

² “Le rôle des Chefs d'Equipe dans les Usines Modernes”. BUR, n° 1, 1/8/1918, p. 14.

³b AN 91 AQ 3. “Réponse aux notes de Louis Renault par Lehideux depuis le 1/2/1931”, p. 5.

⁴ G. HATRY. *Louis Renault : patron absolu*. Paris : Lafourcade, 1982, p. 63.

1912 et 1913 à Billancourt, les propos tenus par de Ram en 1909 prêtent à sourire quand il déclarait :

Plusieurs personnes très au courant de la vie d'atelier nous avaient prédit que le chronométrage serait inapplicable en France par suite de la mauvaise grâce des ouvriers. Or rien n'est moins vrai, à condition que l'on fasse le chronométrage ouvertement, l'amour-propre bien connu de l'ouvrier français fait que vis-à-vis de l'observateur, il veut paraître actif et habile.¹

Mais quand dix ans de plus se seront écoulés, que l'utilisation d'une main-d'œuvre non qualifiée se sera imposée — nécessité de la guerre oblige —, et alors un service chronométrage établira effectivement, en collaboration avec le service prix de revient, les tarifs et barèmes auxquels seront rémunérés ouvriers, chefs de section, chefs d'équipe², la plupart des quelque vingt mille personnes travaillant chez Renault.

Dans une conférence qu'il prononça le 5 février 1920 sur les frais généraux des ateliers d'usinage et de montage chez Renault, M. Jannin indiquait la décomposition de la valeur ajoutée suivante : main-d'œuvre 20 %, frais généraux 80 %³.

C'est donc bien naturellement que l'on apprend dans un numéro du BUR, en 1918, qu'afin de « réduire [les frais généraux], la Direction a créé un service de statistique qui fonctionne déjà et qui, dans quelques mois, permettra de connaître toutes ces dépenses, équipe par équipe »⁴

Derrière les données que ce service accumula, l'idée de dégager, des normes, des étalons auxquels il faudrait tendre affleure clairement.

C'est également dans un souci de voir les règles respectées que fut créé, en 1919, le service de contrôle général — on dirait aujourd'hui audit interne — dont l'activité s'affirme dans les années vingt, tant pour le respect des procédures que pour la vérification des informations servant au calcul des salaires et primes, au mouvement des stocks⁵.

Ce ne sont pas les difficultés économiques de l'immédiat après-guerre qui ont suscité le calcul du prix de revient chez Renault, mais l'on sent qu'elles furent bien présentes pour inciter à leur établissement selon une plus grande rigueur : par l'ajustement avec les services statistiques et chronométrage, par l'apparition du service contrôle général. Et surtout par une cohabitation avec un service comptabilité industrielle dirigé par M. Meurisse et sur laquelle il nous faut revenir pour tenter de comprendre l'absence d'une comptabilité du prix de revient en coût standard et en percevoir les motifs.

¹ G. de RAM. "Quelques notes sur un essai d'application du système Taylor dans un grand atelier de mécanique français". *Revue de Métallurgie. Mémoires*. T. VI, n° 9, septembre 1909, p. 932.

² AN 91 AQ 59. Une série de barèmes concernant plusieurs ateliers, à partir de 1919, ont été conservés. On sera frappé de la diversité des primes qui existaient pour réduire les frais généraux, les loupés,...

³ "Les frais généraux dans nos ateliers d'usinage et de montage". *BUR*, n° 40, 15 mars 1920, p. 3.

⁴ "Le rôle des Chefs d'Equipe dans les Usines Modernes". *BUR*, n° 1, 1/8/1918, p. 4.

⁵ Voir AN 91 AQ 169 et 170. On pourra y trouver une documentation très riche.

E- Des jonctions qui, dans les années 1920, restent à inventer

Nous avons vu l'existence d'un service prix de revient, en extra-comptable, avant la Première Guerre, il se maintiendra bien après, encore en 1960. Dans les années vingt, il emploie, sous la direction de Chenevoy, quelque quarante personnes (voir composition en figure 5), il établit des devis à la demande, réalise des comparaisons entre les prix estimés et la réalisation (voir figures 6 et 7),...

Quels étaient ses rapports avec la comptabilité industrielle qui s'est structurée, à partir de 1916, sous la houlette de Meurisse ? Nous allons livrer certains éléments qui nous permettront d'en apprécier les tensions.

Quand Meurisse écrit à propos du calcul des frais généraux : « que la façon de procéder qui avait été établie [avant son arrivée en 1916] relevait plutôt de la statistique que de la comptabilité »¹, et qu'il lui revient d'avoir fait rentrer leur calcul dans le respect de la partie double « la seule qui offre la clarté, la justesse et la sécurité désirable »², ne peut-on percevoir une nuance désobligeante pour le service prix de revient ?

Quand, en avril 1919, il déclare, dans un mémoire sur la comptabilité prix de revient, que cette étude lui « a surtout été inspirée par la grosse difficulté rencontrée journallement pour la fixation des prix de revient [...] que l'on est obligé de faire d'une façon tout à fait empirique »³, ne peut-on déceler, de nouveau, de la condescendance ?

Enfin, relevons l'argument que Meurisse utilise pour montrer les limites du service prix de revient : les loupés ne pouvant être connus par avance, ils conduisent le service prix de revient à des chiffres inexacts. Ajoutant :

On m'objectera, probablement, que le service des prix de revient tient compte de ces considérations dans l'établissement des prix. Cela n'est pas possible de le faire de façon rationnelle, car, [...] s'il tient compte de ces aléas, il sera obligé de le faire d'une façon théorique ou empirique et ne pourra en aucun cas, prouver les résultats accusés.⁴

Une remarque qui nous fait comprendre que Meurisse ne connaît pas la méthode des coûts standard.

Et Chenevoy, vraisemblablement, pas davantage comme le laisse à penser le document détaillant la baisse des effectifs de son service entre le 1er octobre 1924 et le 3 janvier 1925, dans lequel on constate que la compression de personnel se fait, pour partie, par un « abandon du calcul des pièces loupées en matière ». Ce dont il ne semble pas s'émouvoir.

¹ A. Michel. Rapport Meurisse du 15 février 1918 sur les coefficients de frais généraux 1917-1918, p. 1.

² *Ibid.*

³ Alain Michel "Etude sur la réforme de la comptabilité main-d'œuvre et prix de revient". Meurisse, 18 avril 1919.

⁴ *Ibid.*, p. 7.

Figure 5 : Effectif du service prix de revient en 1924

SERVICE des PRIX de REVIENT			
Effectif au 3 Janvier 1925 et 1er Octobre 1924			
		Effectif total au 1er Octobre ... 49	
		" " 3 Janvier 33	
		Compression II	soit : 32 %
Affectation	Effectif		Observations
	3 Janvier	1er Octobre	
<u>Chef de Bureau</u>	1	1	
(Tenue à jour des nomenclatures : établissement du texte des ca- <u>Documentation</u> : catalogues de pièces de rechange :)	3	3	
(Enregistrement des livraisons :) autonomes	2	2	
(Archiviste	1	1	
(Matière	2	2	
<u>Calcul du</u> (Main-d'oeuvre d'usinage	2	2	
<u>prix des</u> (Main-d'oeuvre de montage	2	2	
<u>pièces</u> (Chef de section chargé du con-) trôle	-	1	
Établissement du <u>prix de revient</u> des diffé- rentes fabrications - Contrôle mensuel de la main-d'oeuvre S à IC CV. - Calcul des prix trimestriels - Justifications et travaux spé- ciaux (douanes, permissions etc.)	7	9	
Établissement et révisions périodiques du prix de vente des <u>pièces de rechange</u> et devis de carrosseries spéciales	7	9	Abandon du prix de revient des pièces de rechan- ge hors série
Statistiques de <u>pièces loupées</u> et calculs pour primes des chefs d'équipes	10	16	Abandon du calcul des pièces loupées de matière.
Machiniste pour <u>machine à calculer</u>	1	1	
	33	49	

Billancourt, le 3 Janvier 1925.

Billancourt

Figure 6 : Comparaison entre devis et réalisation, 1922

AG-8-F
17/2/22

LOCOMOTIVE A AIR COMPRISE
(7 Tonnes)

<u>Prix prévu</u>		<u>prix réalisé</u>
Matières y compris les réservoirs...	18.613,--	Matières
10 % sur matières.....	1.861,--	25.411,723
Ma n d'oeuvre	1.937,--	Main d'oeuvre (Usinage
Frais Généraux	3.918,--	7.995,417
Frais d'administration	922,--	Montage
		7.757,86
		Frais Généraux (Usinage
		11.508,768
		) Montage
		6.841,09
<u>TOTAL</u>	<u>27.251,--</u>	<u>TOTAL</u>
		59.514,35

Figure 7 : Exemple de devis, 1935

Monsieur HUGÉ - SP.22

Le 29 Janvier 1935.

NOTE de SERVICE N° 73.634

SOUSSION POUR 100 CAMIONS BACHES 2 tonnes 5

Par sa note N° 139 du 21 Janvier, Monsieur MAIRE demande les conditions à faire en réponse à la soumission de 100 camions bachés 2 tonnes sur châssis Z.Y.A.E. long.

Je vous indique comme de coutume les dépenses à prévoir par véhicule pour l'exécution de cette commande.

Désignation	Matières		Frais généraux			TOTAL
	brutes & ouvrees	Main d'oeuvre	fixes	proportion de vente		
Châssis Z.Y.A.E. long de série, allumage par batterie, accus au plomb, phares, mais sans les pneus et sans ressorts de surcharge	6.735.—	2.815.—	2.875.—	3.910.—	1.635.—	17.970.—
<u>Suppléments</u>						
Allumage par Alco	300.—	-	-	-	30.—	330.—
4 crochets dit queues de cochon	9.—	5.—	9.—	17.—	4.—	44.—
1 crochet d'attelage	15.—	29.—	25.—	32.—	10.—	111.—
1 thermomètre à eau	61.—	-	-	-	-6.—	67.—
Interrupteur de batterie	1.—	3.—	3.—	4.—	1.—	12.—
Extincteur au tétrachlorure 3 litres	137.—	-	-	-	14.—	151.—
Notice et catalogue	25.—	-	-	-	3.—	28.—
Essais de réception	17.—	12.—	5.—	7.—	4.—	45.—
TOTAL	7.300.—	2.864.—	2.917.—	3.970.—	1.707.—	18.758.—
7 pneus de 36 x 6	2.800.—	-	-	-	280.—	3.080.—
Carrosserie bachée avec glaces de sécurité, portes, mousquetons, coffres, portebidon	3.300.—	1.275.—	695.—	850.—	610.—	6.730.—
VEHICULE COMPLET	13.400.—	4.139.—	3.612.—	4.820.—	2.597.—	28.568.—

NOTA - Pour obtenir le braquage dans les conditions voulues nous aurons à étudier un essieu avant complet, il convient donc en plus des chiffres ci-dessus d'envisager l'amortissement de dépenses spéciales :

Frais d'étude 500.—
 Frais de matrices de corps d'essieu et des leviers commandant les fusées 57.000.—

57.500.—

R. CHENEVOY - SP.21



Au total, on peut penser que si la méthode des coûts standard ne pouvait s'appliquer avant 1914, faute d'une comptabilité industrielle opérationnelle, elle ne s'appliqua pas davantage au sortir de la guerre, faute d'une connaissance de cette approche.

A la place d'une solidarité que la méthode des coûts standard eût pu renforcer entre le service prix de revient et celui de la comptabilité industrielle, c'est en terme de rivalité que nous percevons leur cohabitation. Au lieu d'une complémentarité, on sent l'adversité, la menace.

En témoigne ce sentiment de crainte qui habite Chenevoy, en 1919, de voir son service disparaître au profit de la comptabilité industrielle¹ ; on la décèle également en 1925, dans sa lettre de démission². On ne sait si elle fut acceptée. En tout cas, si le départ de Chenevoy eut lieu, il fut de courte durée car on trouve, peu après, de nouvelles traces de son activité au sein des prix de revient de Renault.

F- Les raisons de l'ignorance des standards

Sans revenir sur les blocages qui conduisirent à la « quarantaine » des standards, déjà longuement traitée, un trait nous paraît devoir être relevé pour apporter une justification supplémentaire dans le fait que Meurisse n'ait pas eu vent de cette technique.

Celui-ci, dès sa première note, en juin 1916, se prévaut de la méthode comptable de Taylor. Or nous avons vu, par ailleurs, que ce dernier n'avait pas adopté une approche comptable en standard. Emerson et Harrison en étant les principaux concepteurs.

Un point à rapprocher de ce que Moutet nous dit sur la relation que Taylor et Le Chatelier entretenait :

Entre les deux hommes s'établit une véritable collaboration, chacun s'en remettant à l'autre du soin de juger de ce qui se passait dans son propre pays. C'est ainsi que Harrington Emerson se vit refuser par Le Chatelier son aide pour publier *Efficiency*, cela sur le conseil de Taylor. Ce dernier, de son côté, n'acceptait pas que la revue *Mon Bureau* utilise ses œuvres, Le Chatelier ayant jugé cette revue peu sérieuse.³

Meurisse se référant aux principes comptables de Taylor, il ne pouvait y trouver la méthode des coûts standard. La remarque de Moutet nous laisse entrevoir une explication quant au rôle pionnier que joua la revue *Mon Bureau* dans la diffusion des standards.

Professionnel de son époque, avec ses limites, reconnaissons à Meurisse le mérite d'avoir suggéré l'idée qu'afin d'évaluer les performances des différents ateliers, leur production soit créditée sur la base d'un prix égal à celui de la concurrence⁴, une idée que

¹ Alain Michel. Lettre de Meurisse à Monsieur Hugé du 5 septembre 1919. Paradoxalement, on y voit Meurisse plaider la cause d'un maintien du service prix de revient dont il présente l'utilité conjointe à celle de la comptabilité industrielle.

² AN 91 AQ 59.

³ A. MOUTET. "Les origines du système de Taylor en France. Le point de vue patronal (1907-1914)". *Le Mouvement social*, n° 93, oct-déc 1975, p. 21.

⁴ A. Michel. Mémoire Meurisse du 18 octobre 1917, p. 13.

Louis Renault essaiera d'appliquer à son entreprise, mais seulement après la crise de 1936, nous y reviendrons.

Jusqu'où peut-on s'élever au-delà de l'horizon conceptuel dominant ? Quand Meurisse écrit : « il est sage et de bonne administration, d'avoir un service comptable qui puisse contrôler les prix prévisionnels ou théoriques [...], en vue de signaler les points faibles ou erreurs possibles et d'y apporter remède »¹, ne tombe-t-il pas dans la tyrannie, dans son acception pascalienne, « qui consiste au désir de domination universel et hors de son ordre »² que nous avons repéré déjà dans la littérature sur le « prix de revient comptable » ?

Car, s'il est souhaitable que la comptabilité fournisse une information qui permette de détecter les points faibles, ce qu'une comptabilité en standard peut apporter, il n'est plus de son rôle de contrôler les prix théoriques, ni d'apporter de remède.

Et puisque nous étudions une usine de voitures, cédon de nouveau à la tentation de citer Detœuf : « Le comptable se figure qu'il dirige la maison, parce qu'il fait les comptes. Il est probable que le phare qui éclaire la route se figure qu'il conduit l'automobile. »³

Laissons l'aphorisme et constatons que chez Renault, malgré le dispositif de calcul que nous avons identifié, l'articulation entre la prévision et le réalisé reste insatisfaisante, en 1928, comme en porte témoignage cette note de Louis Renault qui vise à créer une commission des économies et que nous reproduisons en figure 8.

Nous comprenons par ce texte les objectifs recherchés : confronter le prix de revient qui doit être réalisé normalement avec celui obtenu, en tirer les enseignements sur la valeur de ceux qui en sont responsables. Nous apprenons que cela ne se fait pas alors chez Renault et nous verrons que, faute de système comptable adéquat, cela ne se fera pas avant la fin des années 1950.

II- 1929-1959 : En attendant les standards

A- Crise des années 30 et calcul du prix de revient chez Renault

Après un bénéfice record en 1928, Renault le voit chuter de près des deux tiers en 1929 (malgré un chiffre d'affaires qui se maintient). Dans les années trente, les profits vont aller régulièrement décroissants jusqu'en 1937. Cette année-là, Renault accuse pour la première fois depuis sa création une perte : plus de 13 millions.

¹ Alain Michel. Lettre à Monsieur Hugé du 5 septembre 1919.

² PASCAL. *Pensées*, 58-332.

³ A. DETŒUF. *Propos de O. L. Barenton*. Ed. d'Organisation : Paris, 1982, p. 149.

Figure 8 : Commission des économies en 1928

VI

MM. Hugé
Guillelmon

Note de Monsieur R E N A U L T

Il m'a été signalé que dans toutes les usines américaines, avait lieu un petit rapport ou "commission des économies "

Dans ce rapport, on examinait le prix de revient de toutes les fabrications; les frais généraux de tous les services comptables, commerciaux et autres, et d'un commun accord, pour chaque service, on imposait pour le mois suivant une réduction aussi minime soit-elle.

C'est donc contraire à ce qui se fait ici; on ne fait pas d'observations aux chefs d'atelier sur les mois précédents, observations auxquelles il leur serait toujours facile de répondre mais celui qui a la charge de cette commission des économies établit, pour telle ou telle fabrication, un programme pour le mois suivant, en indiquant les prix qui doivent être réalisés.

Si le chef d'atelier a une observation à faire à ce sujet il doit en indiquer la raison, en signalant la dépense normale du mois précédent

Donc, les chefs ne vivent pas avec le passé et ne s'occupent plus du tout du passé; ils doivent s'occuper de l'avenir, et d'un avenir à court terme puisqu'ils ont un programme de dépenses ou d'économies à réaliser immédiatement.

Et c'est d'après les économies réalisées par les divers services sur les programmes imposés et discutés que la valeur des chefs est déterminée. Tous les chefs qui ont réalisé le plus d'économie obtiennent de l'avancement, ceux qui n'ont pu en réaliser, en invoquant un prétexte quelconque, sont remerciés.

Billancourt, le 7 Juillet 1928

Dicté par M. Renault
Transmis par son ordre

Rapporté au chiffre d'affaires, le déficit est inférieur à 1 %, et la marge brute d'autofinancement reste positive, avec des amortissements constitués pour quelque 37 millions, conséquence d'une reprise des investissements qui, nous dit Fridenson, était rendue nécessaire¹.

Ce sont ces mêmes investissements qui vont ouvrir une crise de trésorerie en 1937. Jusque-là les liquidités ne manquaient pas à la S.A.U.R.² ; en juin 1936, l'encaisse s'élève à 222 millions, « un record absolu dans l'histoire des usines Renault entre 1919 et 1939 »³.

Prêtons attention au propos de l'agent du Crédit Lyonnais chargé d'analyser, en janvier 1937, cette situation de trésorerie :

le redressement de la trésorerie serait certain à brève échéance s'il était possible de fixer un prix de vente en se basant sur des prix de revient certains. Il n'en est malheureusement pas ainsi. Les arrêts continuels et non motivés de certains ateliers, la diminution de rendement essentiellement variable de la main-d'œuvre et surtout les hausses successives de toutes les matières premières font qu'il est absolument impossible d'établir un prix de revient quelconque, prix qui même exact aujourd'hui serait déjà faux demain.⁴

Depuis mai 1936 d'importantes hausses avaient été enregistrées par Renault. Une comparaison des taux horaires entre mai 1936 et janvier 1937 (voir figure 9) fait apparaître une augmentation supérieure à 50 % ; quant aux matières premières, Fridenson note une fourchette de 23 à 175 % de mai 1936 à février 1937 selon les produits. A ces hausses passées se greffe l'incertitude sur l'évolution de leur niveau futur.

Le service prix de revient qui occupait quarante-huit personnes en 1924, n'en occupait plus que la moitié en 1932⁵, et c'est seulement dans l'année 1937 qu'il va de nouveau être objet d'attention car, auparavant, « le souci du prix de revient intervenait moins directement »⁶, de l'aveu même de Louis Renault.

Cette volonté de connaître le prix de revient, on la voit se manifester dans la Société des avions Caudron, une entreprise que le constructeur automobile avait reprise, en 1933, lorsqu'elle avait connu des difficultés financières. Dans une note datée de septembre 1936, dont Louis Renault a le style, on peut lire : « Je vous prie de vouloir bien m'indiquer, par mois, le prix de revient exact de tous les moteurs d'aviation que nous fabriquons couramment [...]... Je désirerais que ce travail soit fait d'ici une quinzaine de jours. »⁷

¹ P. FRIDENSON. *Histoire des usines Renault*. Paris : Seuil, 1972, p. 272.

² En 1922, Renault avait changé le régime juridique de son entreprise qui devenait la Société Anonyme des Usines Renault (SAUR).

³ *Ibid.*

⁴ *Ibid.*, p. 273. Tiré des Archives du Crédit Lyonnais, cote DEEF 61129-I. Rapport du conseil d'administration du 14 janvier 1936.

⁵ *Ibid.*, p. 324.

⁶ AN 91 AQ 59. Note Louis Renault relative aux départements, 5 juin 1939, p. 2.

⁷ AN 91 AQ 29. Note de Monsieur Renault n° 3.734.

COMPARAISON TAUX HORAIRES

Medailles d'Or et d'Argent de la main d'œuvre

Services	Taux horaire en Mai 1936	Taux horaire en après 18.1.37	% d'augmen- tation	Professions	Mai 1936	Après 18.1.37	% Aug- menta- tion	Observa- tions
Usines	6.02	9.38	56 %					
M. DUBOIS	6.64	10.52	58 %	Modelleurs bois (maxi) Apprentis Modelleurs méco.	7.75 2.75 7.90	12.20 4.90 12.65	57 % 78 % 60 %	
M. MILLOT	6.75	11.05	63 %	Modelleurs Mouleurs Ajusteurs Traceurs	7.40 6.75 6.75 7.50	10.85 10.85 10.60 13.00	46 % 61 % 57 % 73 %	
M. ROQUES	5.97	9.26	55 %	Mouleurs main Acier 66 Noyauteurs Mouleurs s/machines O.S. Divers	6.80 6.80 5.50 5.35	10.52 10.57 10.52 8.32	54 % 55 % 91 % 55 %	
M. PENARD	6.01	9.20	53 %	O. Spécialisés aux ressorts Mouleurs main bronze Mouleurs main alum. Noyauteurs alum. O.S. Etirage	6.25 6.50 7.25 6.50 6.	9.50 9.87 10.74 10.52 9.60	52 % 52 % 48 % 61 % 60 %	
M. MONNIER	7.05	11.45	62 %	Ajusteurs outilleurs Fraiseurs outilleurs O.S. Forges Estampeurs	7.25 7.75 : 10.75	10.74 11.65 11.39 17.36	48 % 50 % : 61 %	
M. CORBILLON	6.22	9.43	51 %	O.S. Emboutisseurs Forgerons	6.50 6.50 7.10	10.20 10.05 10.60	56 % 54 % 49 %	

Figure 9 : Comparaison des taux horaires entre 1936 et 1937

Quelques mois plus tard, le problème est posé pour l'usine de Billancourt : « Je désire, déclare Louis Renault dans une note du 10 novembre 1937, que, dans un délai qui ne devrait pas dépasser 15 jours, le service des prix de revient soit réorganisé et fonctionne sur de nouvelles bases, sur lesquelles nous avons déjà discuté. Il faut que le service prix de revient donne des prix très exacts et se rapprochant le plus possible de la réalité. »¹

Si l'on se replace dans la situation d'incertitude à laquelle Renault est confronté pour établir un prix de vente qui couvre, pour le moins, le prix de revient, on comprend mieux le pourquoi de cette « course »² à l'exactitude.

Mais ce mobile n'est vraisemblablement pas le seul à expliquer l'intérêt que revêt le prix de revient pour Louis Renault. Il veut également forger un moyen pour parvenir à des économies, car « en décembre 1936, au moment où les Accords Matignon prennent effet dans l'automobile, les constructeurs découvrent les hausses de prix de revient vertigineuses qu'il est impossible de répercuter sur les prix de vente sans asphyxier le marché. »³

Des économies, tel était déjà l'objectif qui mobilisait la commission créée par Renault en 1928. Mais, dix ans plus tard, l'ambition va au-delà : il s'agit aussi de décentraliser pour répondre à la nécessité, ressentie comme impérieuse, de faire appel à la responsabilité de chacun et notamment des chefs de production. Ce que Louis Renault exprime en déclarant :

Il n'est plus possible, aujourd'hui [en 39], à des Services Généraux, de guider, seuls, les fabrications dans le détail, ni de les faire progresser, à eux seuls, aussi vite qu'il le faudrait. Si les Départements n'ont qu'à exécuter ou à attendre des consignes qui leur sont données par des Services Généraux, ils perdent toute initiative et c'est cela que je tiens absolument à éviter.

Ce serait en effet l'erreur la plus grave que de priver d'initiative ceux qui voient passer la matière et qui participent à l'exécution du travail.⁴

Pour y parvenir, Louis Renault, dès mai 1937, demande « que l'organisation comptable des fabrications soit modifiée, en vue, tout à la fois d'assurer aux Chefs des principaux groupes d'Ateliers, une vue personnelle capable d'améliorer leur rendement et de dégager en même temps pour la Direction des Usines leurs résultats respectifs d'exploitation. »⁵

En 1937, Louis Renault convoque le prix de revient pour une triple mission :

¹ AN 91 AQ 3. Note de Monsieur Renault n° 3.934.

² Dans un entretien que nous accorda, M. Nguyen Huu, l'un des responsables du calcul du prix de revient chez Renault à partir de 1961, il nous rapporta les efforts qu'il déploya pour dissiper cette tendance à « courir derrière le prix de revient » qu'il trouva lorsqu'il prit son poste.

³ J-L LOUBET. *Citroën, Peugeot, Renault et les autres*. Paris : Le Monde éditions, 1995, p. 43.

⁴ AN 91 AQ 59 Note relative aux départements, 5 juin 1939.

⁵ AN 91 AQ 3. Résumé de la conférence de Monsieur Renault, 12 mai 1938.

1. refléter tout ce qu'a coûté ce qui sort de ses usines pour qu'il puisse établir ses prix de vente ;
2. servir d'outil pour dégager des économies ;
3. valoriser ce que produisent les ateliers pour mesurer leurs performances.

Nous allons tâcher de comprendre les dispositifs qui furent alors élaborés et montrerons en quoi ils échouèrent.

B- Le dispositif mis en place en 1937

Nous avons vu dans le chapitre sur le Prix de Revient uniforme que la Maison Renault participait aux travaux de la Cegos¹. Aussi n'est-on pas surpris d'apprendre que « la méthode classique d'établissement des prix de revient, actuellement [ces lignes sont écrites en 1938] proposée à l'industrie française comme méthode uniforme »² y ait été alors connue.

On peut penser qu'elle n'ait eu guère d'incidence sur les pratiques de calcul du prix de revient si l'on veut bien se rappeler les réflexions qui avaient été déjà conduites, vingt ans plus tôt, en matière de frais généraux.

Ce qui sera nouveau, à partir de 1937, c'est la réorganisation du Service prix de revient et la création d'un Service des économies ; cela dans le même temps où Louis Renault fait souffler un vent de décentralisation marqué par le désir d'un découpage de l'entreprise en départements, groupes d'ateliers, ateliers, ayant à leur tête des chefs à la responsabilité clairement définie.

1- Le service prix de revient

En juillet 1937, Louis Renault maintient M. Chenevoy à la direction du service prix de revient, au sein du Bureau d'Etudes³. Mais quatre mois plus tard il en fait un service autonome, rattaché directement à la Direction générale. Réunissant sept ou huit collaborateurs de grande valeur, dont le rôle doit, dans son esprit, être « analogue à celui des inspecteurs des Finances »⁴, il le veut au carrefour des préoccupations des études, de l'outillage, des achats, du chronométrage, des frais généraux et de la comptabilité. Il désigne Lapiquonne pour en être l'animateur.

¹ Rappelons que Louis Renault fit partie de ceux qui portèrent la Cegos sur les fonts baptismaux et qu'il comptât parmi les premiers conférenciers.

² AN 91 AQ 3. Note de service 10.193, 22 décembre 1938.

³ AN 91 AQ 3. Note de F. Lehideux à M. Renault du 27 juillet 1937.

⁴ AN 91 AQ 3. Note de Monsieur Renault n° 3.934 du 10 novembre 1937.

Une note du 12 novembre 1937 vient en préciser la mission qui est « de préparer le prix de revient normal ». Puis, « après avoir fixé, avant la fabrication, les prix de revient normaux, le service prix de revient aura, au cours des fabrications et en liaison avec la Comptabilité industrielle et le service des économies, à rapprocher ces prix de ceux qui seront effectivement obtenus. »

La note insiste sur le fait que « pour tirer de ce rapprochement toute conclusion utile, le service des économies aura un représentant auprès du service des prix de revient. » Précisons la composition de ce service des économies, à ne pas confondre avec la commission du même nom qui avait vu le jour dix ans plus tôt et que nous retrouverons ultérieurement.

2- Le Service des économies

« Créé en mars 1937, le Service des économies fut transformé quelques mois plus tard par l'adjonction des ingénieurs administratifs »¹, ce qui fait dire à son responsable, M. Peltier, que « le Service des économies a été créé officiellement au mois d'octobre 1937 »².

Pour comprendre la justification de la création d'une douzaine de postes d'Ingénieurs administratifs (pour la plupart diplômés des Arts et Métiers ou de Centrale), il suffit de citer Lehideux : « On ne peut demander aux comptables de pénétrer l'organisation des fabrications, ni aux chefs d'ateliers de connaître la comptabilité. [En conséquence], il nous a paru nécessaire de doubler par un homme de liaison [*sic*] que constitue le compte d'exploitation entre ces deux organismes. »³

C- Une évaluation de ce dispositif

Après avoir rappelé les objectifs assignés par Louis Renault, en 1937, au dispositif mis en place, nous examinerons ce qui fut effectivement mis en œuvre au cours des deux années qui précédèrent la déclaration de la guerre. Nous évaluerons ensuite le degré de satisfaction qui en résulta. Enfin, nous analyserons les déplacements progressifs d'objectifs qui s'opérèrent dans l'intervalle.

1- Les orientations

Le 19 mai 1937, Louis Renault écrivait :

¹ AN 91 AQ 3. Note de service n° 10.193 du 22 décembre 1938.

² *Ibid.*

³ AN 91 AQ 3. Comptes d'exploitation des ateliers. Etat d'avancement, 29 septembre 1939.

J'estime qu'il serait absolument nécessaire, pour sortir de la situation dans laquelle nous nous trouvons actuellement, que le plus tôt possible, pour chacune des fabrications, il soit établi un résumé extrêmement simple et clair indiquant :

- les dépenses de matières,
- les dépenses de main d'œuvre productives et improductives,
- les frais généraux d'ateliers,
- les frais généraux généraux de chaque atelier.¹

Des propos qu'il reprend mot pour mot dans une conférence un an après, ajoutant « qu'en poursuivant l'institution des comptes d'exploitation d'ateliers, [il] ne se propose pas seulement d'établir une comptabilité claire, susceptible de donner à la Direction des Usines les éléments d'information qui lui manqueraient. Il veut encore — et c'est même le plus important — que la responsabilité des Chefs d'ateliers, sur leur gestion, soit de plus en plus affirmée et de plus en plus précisée. »²

Et, dans la même veine, en 1939, rappelant ses interventions des deux années précédentes dont le « but [...] était d'affirmer la responsabilité des chefs de production »³, il déclare :

Les départements doivent présenter chaque mois, sous leur responsabilité, un compte résumant leur exploitation. D'un côté les dépenses faites par eux ; de l'autre, le montant de leurs livraisons chiffré au prix dont ils ont dûment pris connaissance et qu'ils se sont engagés à respecter.

Ces comptes d'exploitation, joints à tous les renseignements recueillis dans les contrôles, nous permettront d'apprécier la gestion des Départements et de prendre toutes les mesures pour assurer leur meilleur fonctionnement.⁴

Dans ces discours, l'objectif de responsabilisation ressort nettement, tout comme apparaît l'outil privilégié qui doit permettre d'y parvenir : une comptabilité d'ateliers mettant en évidence les résultats de chacun d'entre eux par l'établissement d'un compte d'exploitation propre. Suivons ce qu'il en advint dans les faits.

2- La mise en œuvre des comptes d'exploitation par atelier

« Créer des comptabilités d'atelier pour obtenir prix de revient »⁵. Cette note laconique, Louis Renault l'avait rédigée en... 1926. Il semble bien qu'elle ne fut guère suivie d'effets. Dès lors, il ne nous paraît pas superflu de vérifier par quoi se sont traduites les intentions de 1937.

« Au 20 septembre 1937, la situation se résume comme suit :

- Sur 21 groupes, 13 ont été attaqués.
- 17 comptes tournent. Ils encadrent l'activité de 4 500 hommes.
- 10 " " sont à l'étude. Ils encadrent 7 500 hommes.

¹ AN 91 AQ 3. Résumé de la conférence de Monsieur Renault, 12 mai 1938.

² *Ibid.*, p. 4.

³ AN 91 AQ 59. Note Louis Renault relative aux départements, 5 juin 1939, p. 1.

⁴ *Ibid.*, p. 6.

⁵ AN 91 AQ 59. Consignes et organisation des ateliers. Résumé des notes de M. Renault, 22 juin 1926.

Au total, 27 comptes, pour un effectif représentant un tiers environ de l'Usine. »¹

Cet élan, aux accents martiaux, ne doit pas occulter que, toujours en 1937, « ces comptes sont encore loin de répondre à ce qu'on doit attendre d'eux : leurs bases ne sont pas encore assez stables ni leur présentation satisfaisante »². Nous aurons l'occasion de revenir sur ces imperfections.

Les principes d'un plan comptable vont être énoncés, à partir de mai 1938, ainsi que ceux du prix de facturation que doivent pratiquer les ateliers dans les échanges internes³. L'idée étant que les travaux comptables soient exécutés au sein des départements (du manoeuvre qui établit les bordereaux de livraison, en passant par le magasinier qui tient les fiches, jusqu'à l'employé aux écritures) selon les directives et méthodes du service de la comptabilité industrielle ; ce dernier veillant à leur bonne fin.

Hormis la logistique, non négligeable comme on peut le percevoir dans les lignes précédentes, un obstacle de taille doit être surmonté : celui des prix de cession internes. D'autant que la période d'instabilité monétaire n'arrange rien à l'affaire.

Pour ce faire, la comptabilité industrielle est chargée d'établir un prix catalogue ou prix théorique pour chaque pièce — la méthode de calcul est expliquée en figure 10 — qui reflète le prix payé lors des livraisons précédentes, en s'adossant sur une consommation matière, main-d'œuvre et frais généraux, « idéale », c'est-à-dire sans tenir compte des dépassements inévitables dus aux loupés,...

Les résultats ainsi obtenus étant trop peu vraisemblables, pour « répondre à l'esprit de la demande de Monsieur Renault », on introduit des correctifs. Après avoir valorisé les pièces au prix catalogue, on majore « les relevés de factures mensuels par les coefficients K1 »⁴ qui permettent de redresser les prix de catalogue au cours actuel ; puis, on corrige ce montant par un coefficient K2 pour les dépassements normaux accordés aux ateliers.

Il ne reste plus qu'à dresser le compte d'exploitation selon un modèle que nous reproduisons en figure 11.

Cette complexité apparente nous conduit à nous interroger sur les résultats produits.

¹ AN 91 AQ 3. Comptes d'exploitation des ateliers. Etat d'avancement, 29 septembre 1939, p. 2.

² *Ibid.*

³ AN 91 AQ 3.

⁴ AN 91 AQ 3. La comptabilité dans les départements, 17 mai 1938.

Figure 10 : Méthode de calcul de prix de revient d'une pièce, 1938

METHODE de CALCUL du PRIX de REVIENT d'une PIECE

(base tarif Octobre 1.937)

Matière -

Calculer la quantité nécessaire d'après la gamme du Chronométrage (poids, métrage ou surface) et appliquer à cette quantité le prix unitaire relevé sur le tarif des matières premières joint à la présente note .

Main d'oeuvre -

Récapituler par atelier exécuteur la valeur prévue par le Chronométrage pour les opérations successives de la gamme .

Ne pas comprendre dans cette récapitulation la valeur allouée par le Chronométrage pour le montage préalable de l'outil.

Frais généraux -

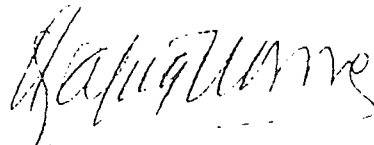
Appliquer à la dépense de main d'oeuvre ainsi obtenue pour chaque atelier le pourcentage de frais généraux relevé sur le tableau joint à la présente note .

Totaliser les trois valeurs : matière, main d'oeuvre et frais généraux pour obtenir le prix de revient total de la pièce .

Utiliser pour établir le calcul du prix de revient l'imprimé spécial dont un modèle est joint à la présente note .

13/5/38

Nota - Ces prix seront établis sans dépassement matière ni main d'oeuvre et constituent des prix de revient théoriques également appelés prix-catalogues par la Comptabilité Industrielle et le Service des Economies.



LAPIQUONNE SP.21

COMPTE d'EXPLOITATION - Département n° (Mr.)		Période du : au : (jours ouvrable	
Valeur du stock existant dans le Département au premier jour de la période (aux prix du tarif sans majoration)			
- Dépenses -		- Recettes -	
Matières	(Approvisionnement extérieur Réceptions des autres départements (voir état annexe n° 1)	Valeur des livraisons aux prix du tarif (voir état annexe n° 2	
Main d'oeuvre totale décaissée (non compris appointements et charges sociales)		Rajustement aux cours actuels des prix du tarif (coefficient K1 =)	
Frais généraux du département (y compris appointements et charges sociales)			Total
	Total des Dépenses .	Dépassement normal accordé au département (coefficient K2 =)	
	Total Stock + Dépenses		Total des recettes
	=====	Valeur du stock existant dans le Département au dernier jour de la période (aux prix du tarif sans majoration)	
			Total Stock + Recettes
			=====
		Résultat :	

Figure 11 : Le compte d'exploitation par département, 1938

3- Les obstacles dans l'application.

Le démarrage, en octobre 1937, fut rude. « Après quatre mois d'efforts, sur 163 comptes prévus, 90 sont mis en route dont une dizaine seulement dans leur forme définitive »¹. A quoi il faut ajouter la lenteur du processus, car « la comptabilité industrielle n'a pas les moyens suffisants pour établir les prix catalogues dans les délais indiqués, soit un mois (cinq mois après les prix n'[étaient] pas encore déterminés). »²

Enfin, les ingénieurs administratifs ont le sentiment, lors de la présentation des comptes d'exploitation dans les départements, qu'ils « se bornent à une énumération de chiffres qui, la plupart du temps, ne sont pas commentés. [Et] quand ils sont commentés, ils le sont dans le sens tendancieux d'une justification. »³ Par ailleurs, « l'analyse des comptes paraît difficile pour la Direction »⁴.

Démarrage difficile, accueil peu enthousiaste ; malgré cela, conformément aux propos tenus lors d'une conférence, « au mois de mai 1938, Monsieur Renault insiste une fois de plus, nous dit M. Peltier, le responsable du service des économies, pour que les départements soient réalisés, que les chefs de départements soient désignés et qu'un compte d'exploitation global soit créé par département »⁵.

En décembre 1938, si le service des économies peut mettre à son actif certaines réalisations, il note néanmoins que :

Les comptes d'exploitation par atelier [...] n'ont pu nous donner des résultats suffisants. Les comptes d'exploitation par département [...] se sont révélés particulièrement lourds. Il en résulte, en effet, que pour rechercher des économies qui peuvent se chiffrer par quelques pourcentages des dépenses réelles effectuées dans le département, on opère sur des valeurs beaucoup plus considérables, ce qui rend l'interprétation de ces comptes pratiquement impossible. L'établissement mensuel du prix de revient réel de chaque pièce en passant par les prix élémentaires à chaque stade de fabrication se révèle comme impraticable pour l'ensemble des pièces.⁶

Comment ne pas croire que ces conclusions, sans complaisance, participent à la décision prise par Louis Renault de s'adresser, en juillet 1939, à ceux de ses collaborateurs chargés de ces questions, pour leur tenir ces propos d'encouragement : « Sans doute la gestion des Départements ne s'appuie-t-elle pas encore sur une organisation comptable bien solide ; sans doute les chiffres présentés ne sont-ils pas tous indiscutables, mais c'est déjà un résultat que de voir clairement dans quelle direction tendre nos efforts. »⁷

¹ 91 AQ 3. Note de service n°10.193 du 22 décembre 1938, p. 9.

² *Ibid.*

³ 91 AQ 3. Conférence du 18 février 1938 aux ingénieurs administratifs.

⁴ 91 AQ 3. Note de service n°10.193 du 22 décembre 1938, p. 10.

⁵ *Ibid.*, p. 11.

⁶ *Ibid.*, p. 15.

⁷ 91 AQ 3. Lettre du 28 juillet 1939 à MM Serre, Grillot, Tordet, Peltier, Gaultier, Alamagny, Mettas, Lapiquonne.

Quelques mois plus tard, en novembre 1939, Renault continuera de plaider pour un département responsable de sa production, de ses dépenses, de son prix de revient ; qui « doit donc connaître exactement toutes ses dépenses, évaluer sa production, et, par un compte mensuel, présenter les résultats obtenus »¹. Pourtant, nous allons voir qu'au cours de ces années 1937-1939, un intérêt différent de celui du compte d'exploitation se fait jour. Nous chercherons en quoi il peut rappeler la méthode des standards.

4- Un intérêt qui se déplace vers les standards

Le 27 septembre 1937, soit pratiquement le jour de la prise de leurs fonctions, les ingénieurs administratifs sont confrontés au problème du coût standard quand est abordée la question du prix de cession interne à retenir pour valoriser les échanges entre ateliers. Certaines notions que leur chef, M. Gaultier, va alors utiliser pourraient même évoquer celles que l'on qualifie, aujourd'hui, de *target costing* :

L'estimation du prix des produits fabriqués et livrés par les Ateliers sera plus délicate. Il faudra, en effet, que cette estimation soit faite en fonction du prix partiel de l'organe déduit du prix de revient idéal du véhicule.
Je m'explique :
Pour pouvoir trouver une clientèle suffisante pour un certain type de voiture, il faut vendre un prix max[imum] bien déterminé.
Ce prix peut se décomposer en un prix max[imum] pour un moteur, une boîte, un pont, etc.
Ce prix de vente partiel déduction faite des frais de vente, du bénéfice, des frais généraux, correspond à un prix de revient facile à déterminer.
Lequel prix de revient par organe, peut à son tour se décomposer en un prix de revient max[imum] de chaque pièce.
Ce sont ces prix de revient Max[imum] qui devront être considérés comme l'idéal à atteindre par les Ateliers.
Il nous faut dès maintenant s'y prendre de cette manière — fixer cet idéal pour mesurer dès les premiers mois de votre travail, la distance qui nous sépare du but à atteindre.²

Il leur est demandé d'examiner les dépenses matières, main-d'œuvre, frais généraux à la lumière du rapport : « "prix de revient idéal / prix de revient réel" qui qualifie le rendement actuel de l'atelier d'une façon peut-être inexacte en valeur absolue, mais qui pourra servir de mesure de comparaison pour évaluer les progrès des Ateliers. »³

Le souci d'aller au-delà de la responsabilité du chef de département et de pouvoir porter l'attention à un niveau plus fin, nous le trouvons dans le choix opéré, en novembre 1937, par le responsable du Service des économies, M. Peltier, pour établir des comptes d'exploitation « non pas par départements, mais par atelier ou groupe d'ateliers. Ceci est nécessaire pour serrer d'aussi près que possible la réalité et afin de pouvoir isoler les

¹ Note de Louis Renault du 23 novembre 1939.

² "Travail de l'Ingénieur Administratif", conférence de M. Gaultier du 27 septembre 1937.

³ *Ibid.*, p. 3.

points précis sur lesquels devra se porter l'attention du Chef de Service et de l'Ingénieur Administratif. »¹

Il semble que ce déplacement d'intérêt soit également partagé par Louis Renault, vraisemblablement à partir d'octobre 1938, si l'on s'en tient à ce propos de M. Peltier : « ces comptes d'exploitation de département ne donnaient pas satisfaction à Monsieur Renault, qui désirait savoir sur quels points précis les prix de revient réels étaient supérieurs aux prix établis par le bureau des prix de revient suivant ses méthodes habituelles. »²

Ce déplacement se traduit-il par une étude des coûts standard ? Par leur application ? C'est ce à quoi nous allons à présent tenter de répondre.

D- Une méconnaissance des standards chez Renault, avant 1939

La préoccupation d'allouer rationnellement un montant de frais matière, main-d'œuvre, frais généraux pour la fabrication d'une pièce affleure, au moins à partir de 1937, dans différentes notes, nous en avons fourni quelques signaux. On y trouve également le souci de rapprocher la prévision avec la réalisation.

Nous allons néanmoins voir que le concept de coût standard restait ignoré des différents responsables du calcul du prix de revient chez Renault avant la Seconde Guerre mondiale. Bien logiquement la méthode comptable des coûts standard ne put être alors étudiée.

L'utilisation de prix théorique ou catalogue, tel que Renault les calcule en 1937, conduisait les responsables du mécanisme à constater : « Ceci fait apparaître systématiquement dans les comptes d'exploitation, un déficit qui comprend :

- a) la différence entre les prix catalogue que nous établirions sur des bases actuelles et ceux que nous utilisons et qui ont été [établis sur des bases] vieilles déjà de 8 mois;
- b) la marge inévitable entre l'exploitation pratique d'un atelier et l'exploitation idéale correspondant au respect absolu des gammes, aussi bien pour la matière que pour la main-d'œuvre. »³

Autrement dit, un écart de prix et un écart de volume. Nous avons vu que pour corriger le premier, on avait eu recours à un coefficient, K1, et pour le second, K2 ; sans

¹ Note de service n° 9607 du 4 novembre 1937.

² AN 91 AQ 3. Note de service 10.193, 22 décembre 1938, p. 12.

³ AN 91 AQ 51. Résumé commenté de la conférence du 11 mai 1938 tenue chez Monsieur Hubert, p. 2. M. Peltier avait, dans une étude réalisée le 10 mai 1937 sur la "Recherche des moyens propres à améliorer les prix de revient", initialement évoqué de comparer les prix de revient réalisés « aux prix des fabrications similaires trouvées sur le marché » ; une idée qui ne fut apparemment pas reprise par la suite.

que l'idée d'une analyse des écarts ne soit effleurée, ni, *a fortiori*, la possibilité d'en chercher les causes pour les corriger et s'en servir pour évaluer les responsabilités.

De cette absence, nous pensons pouvoir tirer profit pour étayer l'hypothèse d'une ignorance de la méthode des standards. Position qui nous paraît renforcée quand nous lisons les lignes qui commentaient la difficulté d'avoir à interpréter la marge causée par l'écart volume : « Il est difficile, nous dit-on, de faire dans cette marge la part qui convient :

à un dépassement minimum raisonnable des gammes;

au dépassement complémentaire imputable à l'atelier et caractérisant une bonne ou mauvaise gestion. »¹

Ne disposant pas du concept de standard, les Ingénieurs administratifs, et son responsable, vont être confrontés à ce qu'ils nomment des « difficultés considérables ». Entre la notion de prix théorique qu'ils ont retenue, sans dépassement, et l'impossibilité dans laquelle ils sont de « faire un partage équitable », selon leur expression, entre ce qui est tolérable et ce qui ne l'est pas ; ils se heurtent à des blocages « psychologiques » chez les opérationnels qui sont, dans ce système, fatalement en deçà des objectifs, donc constamment en situation d'échec.

A fin décembre 1938, le responsable du Service des Economies partant de l'idée que ces dernières conduisent à comparer les dépenses entre elles ou « à des termes de base déterminés d'une façon précise », il s'interroge, rétrospectivement et introspectivement, sur « comment devait-on établir cette comptabilité ? »² Aucune des solutions qu'il envisage à l'époque ne fait référence à celle des coûts standard.

Il faudra attendre plus de vingt ans pour que ceux-ci se généralisent dans ce qui était devenue, depuis 1945, la Régie.

E- L'apparition des standards dans les années 1950

Nous avons évoqué l'ouvrage de Rochebrune et Hazéra, *Les patrons sous l'occupation*, à propos de Berliet auquel ils consacrent un chapitre. Sur Renault, ne figurent que quelques lignes. Pourtant la taille de l'entreprise, sa nationalisation, la figure de Louis Renault, décédé lors de sa détention fin 1944, ne peuvent manquer d'éveiller l'intérêt. La vérité est que nous manquons de documents sur cette période.

A la Libération, l'entreprise est à reconstruire pour cause de bombardements (50 % des ateliers de Billancourt furent détruits pendant la guerre³), et l'organisation

¹ *Ibid.*

² 91 AQ 3. Note de service n°10.193 du 22 décembre 1938, p. 2.

³ « L'histoire de Renault... De 1898 à nos jours ». Fascicule réalisé par le Service Gestion du Personnel. 1995 (?).

administrative est à redresser. Les possibilités de calculer des prix de revient se posent immédiatement. Nous verrons qu'il s'agit, dans un premier temps, de reconstituer les mécanismes de base. Le problème des standards ne sera pas abordé avant les années 1950.

1- « Possibilités de calcul des prix de revient à la Libération »

Tel est le titre d'une étude que Lapiquonne signe le 23 janvier 1945¹.

Revenant sur le procédé du prix de revient par la méthode du code qui avait été tenté avant guerre pour « ventiler directement les dépenses de fabrication des ateliers par catégorie de produits », il rappelle les difficultés rencontrées pour ne parvenir, « après un énorme travail de chiffrage », qu'à des résultats sans intérêt.

C'est dire qu'il n'encourage pas à reprendre cette voie et insiste pour qu'au préalable on s'assure de la fiabilité des informations concernant les temps passés par les ouvriers à la fabrication de pièces bonnes et la quantité de matière utilisée. « De grands progrès sont à réaliser, écrit-il, dans la discipline de la fabrication pour que nous ayons sur ces deux points les apaisements indispensables ».

En 1945 si la matière est rare le personnel l'est tout autant. Ainsi apprend-on, en mars 1945, que les ingénieurs administratifs ont pratiquement disparu alors qu'on les juge indispensables pour « permettre aux techniciens d'apprécier le travail effectué dans un département, la variation du prix de revient réel, etc. »

Afin de gérer ce facteur rare, il s'est constitué, en 1946, une « Commission d'Utilisation du Personnel ». C'est à elle que les services de comptabilité industrielle et de prix de revient doivent s'adresser afin de pourvoir les postes qui leur sont nécessaires pour fonctionner. On voit ainsi les effectifs s'étoffer. Ils sont respectivement quelque quatre-vingts et quarante en 1947, permettant dès lors de traiter de nouveau des informations élémentaires pour la matière, la main-d'œuvre et les frais généraux.

Preuve de cette convalescence, lors d'une commission de réorganisation administrative, le 23 janvier 1947, la question de la méthode à retenir pour répartir les frais généraux de façon logique, en évitant une péréquation paresseuse par la seule main-d'œuvre productive, est de nouveau d'actualité.

Les signes d'une volonté de suivre les recommandations du Plan comptable en matière de calcul du prix de revient, selon les sections homogènes, transparaissent². Mais point n'est question de coûts standard.

¹ Document non coté. Classeur Direction Générale technique. C'est de ceux-ci que nous tirons également les informations sans référence qui suivent.

² Cf note adressée à M. Lefaucheur en 1946 sur la « Mécanisation du Lancement de la Paie et des Prix de Revient ».

2- L'émergence des coûts standard dans les années 50

En décembre 1954, Debos, responsable de la Division des fabrications mécaniques demande une information sur la méthode des standards. Il reçoit le résumé, en français, du livre *Standard Costs for Manufacturing*, par S. Henrici, qui fut publié en 1953 aux Etats-Unis.

Les premiers à adopter une comptabilité en standards, chez Renault, furent les forges de Billancourt imitées ensuite par les forges d'Hagondange puis, en 1957, par celles du Mans¹. Mais il ne s'agissait-là que d'applications isolées.

Il n'est pas sans intérêt de s'attarder sur les descriptions du système de calcul des prix de revient chez Renault telles qu'elles apparaissent dans les cas écrits pour le CPA.

En 1955, le rédacteur du cas, après avoir décrit le découpage des départements, des ateliers (ce qui nous permet de bien identifier la Régie), montre comment s'applique dans l'entreprise la méthode des sections homogènes. Dans le compte-rendu d'une discussion qui suivit, il est fait remarquer : « il paraît étonnant que l'on [n]'ait pas utilisé un système de prix standard »².

En 1959, sous un autre pseudonyme, l'usine Renault est à nouveau étudiée dans un cas du CPA. Cette fois, d'entrée de jeu, il est dit qu'il s'agit de la mise en place d'une gestion budgétaire. Aussi, après avoir décrit le système de calcul des prix de revient utilisé par l'entreprise, concernant celui-ci on peut lire « que l'état actuel ne répond pas aux principes que la Société se propose de mettre en vigueur dans l'établissement étudié, en effet, il s'agit d'une application classique de la méthode dite des “sections homogènes” »³. Suit un exposé didactique sur les coûts standard et le direct costing.

Des propos tenus lors de réunions de courrier, en 1957 et 1958, confirment que le calcul du prix de revient connut des changements à la fin des années 50. Ainsi, « M. Pascal-Mousselard signale, le 16 septembre 1957, qu'il a commencé avec M. Schurtz (on se reportera à l'organigramme (figure 12) pour se faire une idée des fonctions occupées) à étudier la refonte des méthodes d'établissement des prix de revient qui, pour l'instant, donnent des renseignements tardifs et incertains. »⁴

¹ Archives de M. Debos, non cotées.

² CPA. Cas I 3389. Etablissements Stella (pseudonyme pour Renault), compte-rendu de la discussion du 10 avril 1956, présenté par M. Delafon, p. 4. On relève que ce cas fut approuvé par Danty-Lafrance.

³ CPA DE 3825. Etablissements Antoine (pseudonyme de Renault), compte-rendu de la discussion du 6 juin 1959, p. 1.

⁴ Documents non cotés, conservés à la Société d'Histoire Renault.

ORGANIGRAMME GENERAL

REMARQUE IMPORTANTE
 Les emplacements et grandeurs des cases ont AUCUNE CORRESPONDANCE avec les classifications et situations personnelles des titulaires indiqués.

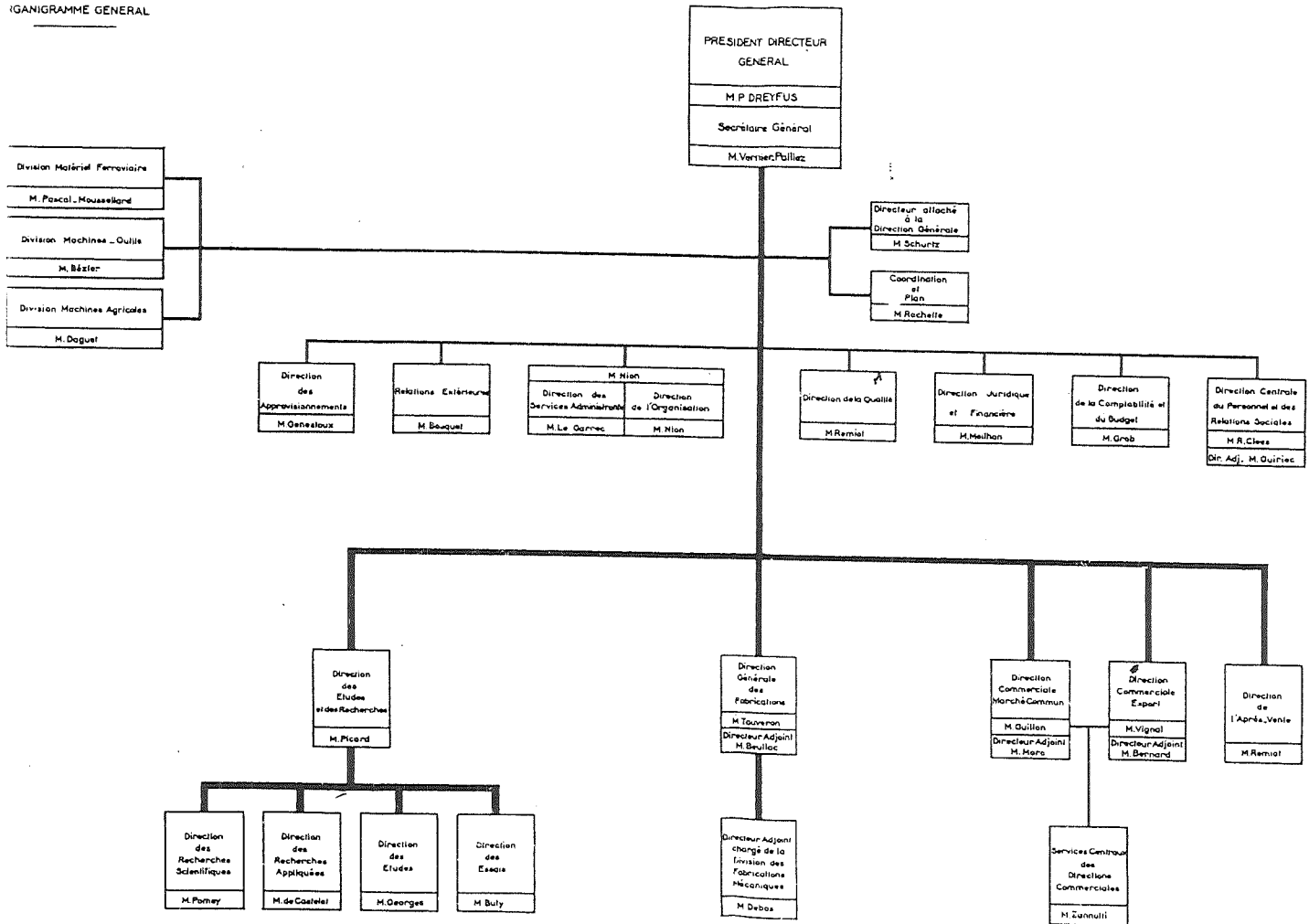
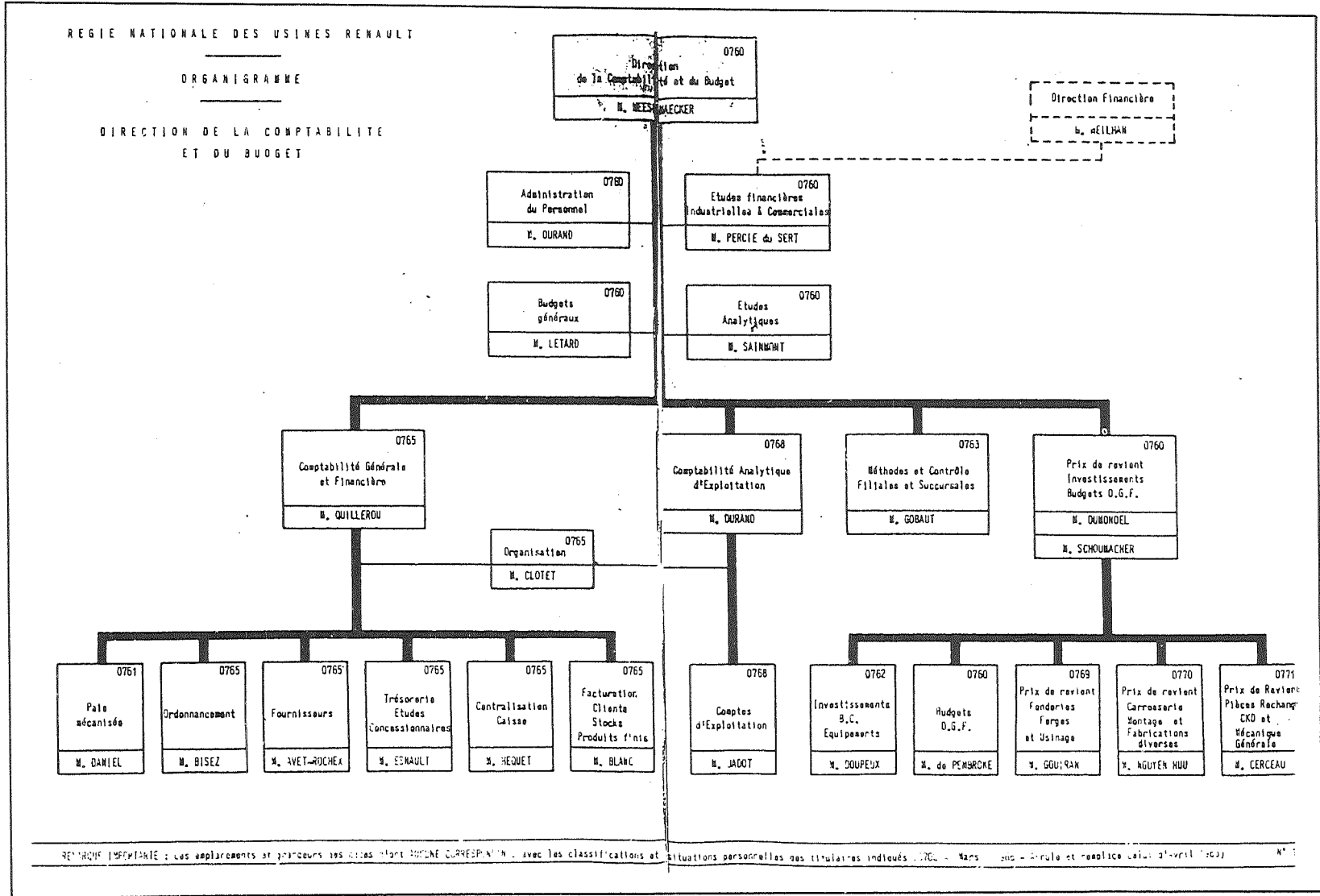


Figure 12 : Organigramme en 1960

REGIE NATIONALE DES USINES RENAULT

ORGANIGRAMME

DIRECTION DE LA COMPTABILITE
ET DU BUDGET



REMARQUE IMPORTANTE : Les emplacements et numéros des cases sont d'usage CORRESPONDANT avec les classifications et les situations personnelles des titulaires indiqués (0760 - Mars 1960 - 4ème et dernière édition d'avril 1960)

Si, en 1957, des idées circulent — nous reviendrons sur l'influence du voyage d'étude du système des prix prévisionnels aux Etats-Unis qui fut entrepris en juin 1957¹ —, en 1958 une réflexion tenue en réunion de courrier sur les problèmes administratifs et financiers nous laisse entendre que ni les coûts standard, ni le direct costing ne sont encore généralisés chez Renault :

Problèmes administratifs et financiers — M. Pascal-Mousselard en a parlé avec MM. Vernier-Palliez et Schurtz lors de leur visite à Choisy. Il rappelle qu'en ce qui concerne l'imputation des frais généraux dans les prix de revient, il serait souhaitable d'adopter un chiffre constant applicable à l'usine de Choisy, de façon à faire disparaître un élément défavorable qui n'est pas imputable à la gestion de la DMF.²

La création d'une direction de la comptabilité et du budget (DCB), telle qu'elle apparaît dans l'organigramme de 1960, va voir apparaître les coûts standard dans le cadre plus large du contrôle de gestion qui s'installera dans les années 1960.³

§2- Effets du mimétisme professionnel sur Renault.

Nous avons souligné le rôle des considérations économiques dans les méthodes de calcul du prix de revient que Renault souhaitait mettre en place.

Rejoignant Bhimani pour élargir les facteurs déclenchant au-delà des seuls horizons économique et industriel, nous allons chercher à savoir si les méthodes qu'utilisaient les confrères de Renault ont pu être source d'inspiration pour celui-ci. Après avoir examiné l'environnement français, nous franchirons l'Atlantique, à l'instar de Louis Renault et de nombreux cadres de l'entreprise, pour savoir si les constructeurs automobiles américains ont servi de modèle, en matière de calcul des prix de revient, à la firme de Billancourt.

1- Influence des constructeurs français sur Renault

¹ Document non coté. Direction Division Fabrication Mécanique, dossier 42. Note de service n° 6.714, "Etude du système d'étude des prix prévisionnels aux Etats-Unis", 28 juin 1957.

² Réunion de courrier du 5 février 1958. Document non coté, conservé à la Société d'Histoire Renault. Cela nous fut confirmé lors d'un entretien du 8 février 1996 avec M. Doupeux, ingénieur des Arts et Métiers (51), rentré chez Renault en 1952, il travailla au service prix de revient de 1954 à 1961. M. Doupeux a conservé de cette période des documents d'un grand intérêt sur notre sujet qu'il nous a permis de consulter mais non de reproduire. Espérons que nos efforts pour qu'il les confie à la Société d'Histoire des usines Renault aboutiront...

³ Tous ces points nous furent confirmés lors des entretiens que nous avons eu avec MM. Doupeux, Dumondel et Nguyen Huu (seul M. Doupeux travailla sur les prix de revient avant 1960, MM. Dumondel et Nguyen Huu prirent leur fonction au service prix de revient à la suite de M. Lepage, en 1961). On notera une rémanence de la note du 29 septembre 1939 quant à la formation requise pour suivre les prix de revient puisque MM. Doupeux et Dumondel étaient ingénieurs des Arts et Métiers et Nguyen Huu de Centrale.

A- Avant les années 1920

Il semble bien que les premiers systèmes de comptabilité industrielle que les fabricants automobile, Renault inclus, mirent en place, avant 1920, l'aient été indépendamment les uns des autres et qu'ils furent importés d'autres branches industrielles.

Avec Berliet, il y a d'abord transposition d'une méthode utilisée aux Câbles de Lyon, dès 1908, puis des ajustements sont faits, au sortir de la Première Guerre, sur la base des méthodes classiques de comptabilité industrielle. Les méthodes standard bien que connues de Marius Berliet n'y furent appliquées que quarante ans plus tard. Quant à la note sur la manière dont les frais généraux étaient calculés chez Renault, nous avons vu que la société Berliet se l'était procurée, en 1921, mais qu'elle ne l'appliqua pas¹

Nous avons souligné le rôle que Meurisse joua, à partir de 1916, dans la création d'une comptabilité industrielle chez Renault. Il aurait, pour ce faire, puisé dans une expérience acquise auprès « des usines de constructions mécaniques ou autres de la région Nord »².

La méthode de comptabilité des prix de revient du constructeur d'automobiles Chenard et Walker³ fut installée par un Hollandais, Hymans, avec lequel Coutrot allait s'associer dans le Bureau d'Ingénieurs Conseils en Rationalisation (BICRA).

Le cas de Peugeot est plus complexe. Pour Cohen, « l'ensemble des éléments indiqués par Mattern [directeur technique alors] fournit bien l'image de la mise en place, durant la guerre, d'une véritable comptabilité industrielle »⁴. En revanche, pour D. Henri, « l'établissement d'une véritable comptabilité industrielle [se fit] en 1923 »⁵.

Au vu des documents consultés, c'est la dernière position que nous partageons.

Non que Mattern n'ait pas calculé de prix de revient avant son éviction, en 1922, lui qui apprit « le calcul précis des prix de revient » dès le début de sa carrière dans la firme américaine Westinghouse⁶. Mais sa méthode était extra-comptable.

Était-elle mieux adaptée à la gestion de l'entreprise ? C'est ce qu'il déclare :

¹ F.A.M.B. "Extraits d'une note de service de la Maison Renault sur la répartition des frais généraux dans les prix de revient". M. Gros-Burdet, 28 janvier 1921.

² AN 91 AQ 39.

³ AN 468 AP 6 Dr 4. Le mécanisme mis au point est fort astucieux et mériterait en soi un développement.

⁴ Yves COHEN. *Ernest Mattern, les automobiles Peugeot et le pays de Montbéliard industriel avant et pendant la guerre de 1914-1918*. Thèse de 3ème cycle, université de Franche-Comté, 1981, p. 352.

⁵ Daniel HENRI. "Comptes, mécomptes et redressement d'une gestion industrielle : les automobiles Peugeot de 1918 à 1930." *Revue d'histoire moderne et contemporaine*, n°32, 1985, p. 41. Dans *Ceux que j'ai connus*, ouvrage autobiographique, P. Girardet, qui remplaça Mattern à la direction technique de 1923 à 1927, témoigne, page 125-126, de ce qu'il n'existait pas de comptabilité industrielle à son arrivée chez Peugeot ; il explique comment il l'organisa à partir d'un petit traité élémentaire. On y apprendrait vraisemblablement le prix de revient comptable. Girardet aurait lui-même rédigé, à cette époque, un traité de comptabilité industrielle ; nous avons trouvé la trace d'un ouvrage de Girardet publié dans les années 1920, mais le titre, *Philosophie et mathématique du poker*, laisse à penser qu'il ne traite pas de prix de revient.

⁶ A. JEMAIN. *Les Peugeot*. Paris : Lattès, 1987, p. 42.

Mon organisation de 1921 était mieux que celle de 1941. [...] La comptabilité des prix de revient reposait sur un contrôle et sur des bases pratiques [...]. Avec ces renseignements, on pouvait diriger et améliorer une affaire, tandis qu'avec la comptabilité actuelle, qui donne peut-être satisfaction au point de vue comptable, on ne sait rien et les principaux intéressés ne l'utilisent pas.¹

Cela dit, il n'est pas neutre dans le débat.

Pour ce qui nous concerne, notons que le système de calcul du prix de revient chez Peugeot avant 1920 fut conçu par Mattern sans que celui-ci n'ait subi l'influence d'un autre constructeur automobile².

Mais laissons-là Mattern et sa méthode de prix de revient, non sans garder à l'esprit l'appréciation qu'il porte sur celle mise en place en 1923 (sans sa participation). C'est à cette dernière méthode que nous allons nous attacher car nous formulons l'hypothèse qu'elle exerça une influence (néfaste si l'on rejoint Mattern) sur celle que voulut adopter Renault en 1937, lui qui, jusque-là, n'avait pas été influencé par les pratiques de ses confrères français en matière de prix de revient.

B- La méthode des petits patrons

L'étude sur Berliet nous a permis de comprendre les difficultés auxquelles les constructeurs automobiles furent confrontés à la fin de la Première Guerre, et comment l'entreprise lyonnaise en avait réchappé avec le règlement transactionnel d'avril 1921.

Peugeot, en 1923, n'est pas encore tirée d'affaire. C'est là qu'apparaît le « mirobolant Rosengart »³ qui, sous la demande de Robert Peugeot, rejoint la firme sochalienne pour y appliquer les recettes financières déjà éprouvées chez Citroën.

La trésorerie est soulagée⁴.

Mais ce n'est pas tout. Il va introduire également la « méthode des petits patrons ». Pour en comprendre le principe, nous disposons du témoignage de Girardet :

Rosengart, qui connaissait probablement le système des petits ateliers de Bata, avait imaginé de diviser les usines, et principalement celles de mécanique, en petits ateliers, chargés chacun d'un travail déterminé dans la chaîne de fabrication. Chaque atelier

¹ Propos rapporté par Y. COHEN, thèse déjà citée, p. 354. La citation est extraite du texte autobiographique, *Principes à observer*, rédigé aux environs de 1947, dont Y. Cohen détient un exemplaire et qu'il nous a permis de consulter. On peut notamment se convaincre de la vision extra-comptable du prix de revient à la lecture d'Ernest MATTERN. *Création, organisation et direction d'usine*. Paris : Dunod, 1925.

² On se reportera avec profit à l'article d'Yves COHEN. "Ernest Mattern chez Peugeot (1906-1918) ou comment peut-on être taylorien ?", in *Le Taylorisme*, ouvrage dirigé par O. Pastré et M. de Montmolin, Paris 1984, p. 115-126.

³ L'expression est de Jemain, dans le chapitre 8 de son ouvrage *Les Peugeot*. Pour en savoir davantage, on se reportera avec profit au mémoire de maîtrise de D. HENRI. *La Société Anonyme des Automobiles Peugeot de 1918 à 1930, histoire d'une stratégie d'expansion*. Université de Paris I, 1982-1983.

⁴ Avant que le « bienveillant Oustric » ne la « soulageât », à sa façon, en octobre 1930, après qu'il ait remplacé Rosengart dans son rôle de « manitou financier », cf. A. JEMAIN, déjà cité.

comportait un petit nombre de machines outils et quelques ouvriers commandés par un chef d'équipe ou un contremaître. Cette division n'était pas théorique, mais matérialisée par des cloisons pour que le personnel se sente "chez lui".

Un tel ensemble formait une petite entreprise indépendante (on disait un "petit patron") fonctionnant exactement comme un sous-traitant. Ce petit patron tenait une comptabilité très simple dans laquelle on débitait les matières premières ou les pièces fournies, les salaires et leurs charges et une part des frais généraux de l'usine. Par contre, l'atelier était crédité de la valeur des pièces usinées qu'il livrait. Chaque mois, on faisait le bilan et le bénéfice, s'il y en avait un, était réparti entre toute l'équipe.¹

Nous avons confirmation de leur application à la lecture de rapports internes à Peugeot. Ainsi, en 1925, alors que l'entreprise commence à enregistrer des résultats satisfaisants, on apprend qu'il « convient de faire une large part à l'organisation des Petits Patrons, dont on peut dire que, malgré d'énormes difficultés de mise en route, elle a contribué à abaisser d'une façon très sensible nos coefficients d'exploitation. »²

Propos complaisants ? C'est possible. En tout cas le système se généralise dans l'entreprise, comme on peut le lire dans le rapport technique de février 1926. Ces rapports techniques existaient du temps de Mattern — ils récapitulent toute une série de statistiques de production — mais, fait nouveau, à partir de 1923 ils sont accompagnés d'un compte d'exploitation par usine (voir figure 13).

On relève que systématiquement les comptes d'exploitation concernent la situation antérieure de deux mois (le compte d'exploitation pour l'usine de Beaulieu, en janvier 1926, figure donc dans le rapport technique de mars 1926). Une telle organisation pouvait-elle donner satisfaction ? Après en avoir vanté les mérites, Girardet écrit, plus de vingt ans après, qu'elle échoua. A quoi faut-il s'en tenir ?

En 1933, lors de la disparition de Thomas Bat'a, Landauer écrivit « Bat'a n'est pas le premier qui ait appliqué cette manière de travailler [par atelier autonome]. Une quinzaine d'années avant lui, Lucien Rosengart, l'industriel français bien connu, l'avait appliqué dans ses usines sous la dénomination de "méthode des petits patrons". Il est intéressant de constater que Lucien Rosengart a obtenu des résultats hautement satisfaisants et qui confirment absolument l'expérience de Bata. »³

Le fait que Girardet ait quitté Peugeot en 1927 de par sa mésentente avec Rosengart peut-il altérer son jugement, *a posteriori*, sur cette méthode des petits patrons ?

En 1936, Dubreuil — que Coutrot allait appeler à ses côtés, fin 1936, dans le tout nouveau Centre national d'organisation scientifique du travail pour l'abaissement des prix de revient français (COST) — faisait paraître un livre, *L'exemple de Bat'a : la libération des initiatives*, dans lequel, après avoir vanté les mérites de pareille organisation, il

¹ P. GIRARDET. *Ceux que j'ai connus*. Paris : Gamma, 1952, p. 136-137.

² Archives conservées au Musée Peugeot à Sochaux. Résultats financiers de l'exploitation des usines. Exercice 1924-1925, p. 2.

³ E. LANDAUER. L'œuvre de Thomas Bata. *Revue du CNOF*, juin 1933, p. 182.

mentionnait les implications comptables¹. Une présentation séduisante mais, comme chaque fois qu'il est question de ce système comptable de Bata, qui reste allusive.

Ne peut-on entrevoir une certaine parenté entre ce dispositif et celui auquel Renault songeait, tant dans ses fins, libérer les initiatives, que dans ses moyens, le compte d'exploitation par atelier ; ce dernier s'emboîtant dans celui du Département ?

Examinons si des réseaux existaient, qui auraient rendu possible, pour Louis Renault, d'être averti de cette méthode.

C- Les indices d'une connexion

Il n'existe aucune preuve que Louis Renault se soit vu conseiller l'utilisation d'une méthode type petits patrons. Il n'apparaît nullement improbable que pour mobiliser son entreprise, il ait, de lui-même, eu l'intuition de cette organisation, à l'instar de Bata et Rosengart. On peut appeler cela l'air du temps.

Nous avons vu que Berliet ne manquait pas de se tenir au courant sur les façons de faire de ses confrères. Girardet témoigne de ce que tous les constructeurs automobiles avaient dans l'entre-deux-guerres « une "Intelligence Service" qui les renseign[aient] sur l'activité et les projets de la concurrence »², et que Renault n'échappait pas à la règle.

Nous avons également noté que des collaborateurs de Peugeot ou Citroën (Mattern, Rosengart) circulaient d'un constructeur à l'autre. Les ingénieurs-conseil, (Girardet, Héranger, Coutrot,...) constituaient également un vecteur d'informations au sein de la profession. Nous avons relevé qu'en 1925, le responsable des prix de revient, Chenevoy, avait remis sa démission, ayant trouvé une place ailleurs. Si, comme le ton de sa lettre le laisse entendre, il a effectivement quitté l'entreprise, où est-il allé travailler ? Ce qui est sûr c'est que dans les années 30 il est (faut-il dire à nouveau ?) aux côtés de Louis Renault.

Au-delà de ces connexions informelles, la profession automobile maintenait des relations au sein des organisations patronales.

Deux figures nous paraissent les symboliser : celle du polytechnicien Coutrot, dont nous avons déjà évoqué le rôle au sein de la CGPF et de la Cegos dans les années 30 ; et celle du centralien Goudard, patron de la firme Solex, farouche défenseur du libéralisme et président, durant l'entre-deux-guerres, de la Chambre Syndicale des Accessoires pour Automobiles, Cycles et Appareils Aériens.

¹ H. DUBREUIL. *L'exemple de Bat'a : la libération des initiatives*. Paris : Grasset, 1936. On peut ainsi lire page 135 : « le bilan particulier de ces individualités [les ateliers autonomes] doit être balancé chaque semaine : Salaires et marchandises payés, frais et dépenses de toute nature réglés une fois pour toutes de sorte qu'on peut dire que le bilan général de l'entreprise ne sera que le total d'une multitude de bilans préalablement balancés dans toutes les ramifications de l'entreprise. De fait le bilan total des Etablissements Bat'a est établi également chaque semaine, et l'on comprend que cette opération générale est réduite à des opérations rapides par ce système de comptabilité originale. »

² P. GIRARDET. *Ceux que j'ai connus*. Paris : Gamma, 1952, p. 147.

Pour Goudard, « la CGPF était truffée de dirigistes qui tendaient à fonctionnariser l'économie »¹ ; quant à Coutrot, s'il le considérait comme un ami sur le plan personnel, il en était l'adversaire déclaré sur le plan des idées économiques et politiques².

Nous nous sommes fait largement l'écho du prix de revient uniforme pour que nous n'éprouvions pas le besoin de nous y attarder davantage, il nous paraît néanmoins souhaitable d'extraire un passage de la longue réflexion que Goudard consacre au calcul du prix de revient dans son livre :

Beaucoup d'économistes et, en particulier, les dirigistes, considèrent la Comptabilité comme uniquement destinée à déterminer le prix de revient et à établir le bilan [...]. Ils nous proposent un "plan comptable" qui, à leurs yeux, constitue un progrès indispensable dans le contrôle des entreprises. [...] Je crois qu'ils se font des illusions sur la valeur de leur méthode. En effet, pour chaque genre et pour chaque grandeur d'entreprise, la Comptabilité doit être différente. Si on a en vue le prix de revient elle dépend surtout de la nature de l'article, de la complexité de sa fabrication, de l'importance de la série et de l'organisation de sa vente. Ce qui importe, avant tout, c'est de connaître le prix de revient que l'on va vendre dans l'avenir, et, pour cela, on doit se baser sur des prix de matière à recevoir, sur une main-d'œuvre qui dépend de l'outillage et sur des frais généraux dont l'incidence est fonction directe de la série.³

Entre ces deux conceptions de l'économie, de l'entreprise, de la manière dont le calcul du prix de revient se calcule, Renault est clairement du côté de Goudard⁴.

L'attachement aux vertus de la concurrence n'est pas seul pour inspirer à Louis Renault de la répugnance à l'égard des ententes, des cartels. En 1934, lorsqu'on évoque devant lui la réussite des accords intervenus dans certains secteurs, il objecte que dans ces cas, « l'acheteur se soucie peu de la provenance du produit, qui a toujours la même forme, pour laquelle il n'y a pas de mode qui intervienne, et qui est sensiblement de la même qualité quelle que soit sa source [...]. Ce n'est malheureusement pas le cas pour l'automobile. Et c'est une des raisons pour lesquelles, en principe, je suis hostile à tout accord. »⁵

Pour donner plus de force à son propos, il renvoie aux multiples accords sur les prix qu'il a passés avec Citroën et qui ne purent jamais être tenus. Encore en 1937, il se plaint auprès du Président de la Chambre Syndicale des Constructeurs Automobiles de ce que « aucun nouveau tarif n'a paru chez Berliet » quand bien même, au cours d'une réunion

¹ M. GOUDARD. *La défense du libéralisme*. Paris : L'édition artistique, 1944, p. 200. Le livre fut distribué clandestinement à partir de décembre 1942, l'édition dont nous tirons des extraits parue en mai 1944.

² *Ibid.*, p. 75.

³ *Ibid.*, p. 174-175.

⁴ A cet égard, on se reportera utilement au chapitre VIII de l'ouvrage de Patrick FRIDENSON, déjà cité (on lira notamment, page 258-259, le réquisitoire que L. Renault dresse à l'encontre de l'attitude de la C.G.P.F. en 36) ; et à celui de H. EHRMANN, *La politique du patronat français 1936-1955.*, dans lequel on peut lire, page 56 : « Au lendemain des Accords Matignon, on avait cru un moment que les hommes comme Detœuf [auteur d'un article, en 1936, sur la fin du libéralisme] et ses amis prendraient la situation en mains et dirigeraient le mouvement patronal. Mais ils se heurtèrent à une opposition efficace, animée par de grands patrons entêtés et autoritaires comme Louis Renault, hostiles à toutes réformes spontanées dans le domaine des relations industrielles. »

⁵ AN 91 AQ 4. Note de Monsieur Renault n°3.256.

syndicale, Marius Berliet « avait accepté d'une façon formelle de relever les tarifs de ses véhicules industriels »¹.

Que ces tentatives se soient révélées infructueuses, c'est entendu. Mais elles montrent que des échanges de vue en matière de prix de vente eurent lieu entre Renault et ses confrères.

De pareilles relations existèrent, dans le cadre de la Cegos, sur la manière de calculer le prix de revient. Dans l'année 1933, des représentants de Citroën et Hotchkiss vinrent parler de leurs méthodes de calcul respectives. Un collaborateur de Renault assistait à ces réunions, M. Lapiquonne.

La Cegos en était alors au début de ses réflexions sur le sujet et n'avait pas encore fixé sa doctrine. Aussi est-il intéressant de relever les propos que Landauer tient ce 5 juillet 1933 :

Il n'y a pas un, mais deux prix de revient qui doivent être établis et par des méthodes bien différentes : un prix de revient standard, appelé aussi prix de revient prévisionnel ou devis ; un prix de revient effectif ou prix de revient comptable.

Le premier est établi a priori par des méthodes relevant de l'organisation scientifique du travail. Le second est établi a posteriori par des méthodes relevant de la technique comptable.

La comparaison des ces deux prix constitue le contrôle de la gestion.

Un plan systématique d'étude du prix de revient demande donc :

l'étude des méthodes à employer pour établir les prix de revient standards (*sic*) ou prévisionnels,

l'étude des méthodes à employer pour établir les prix de revient effectifs,

l'étude de la technique à adopter pour assurer le contrôle automatique de la gestion par la comparaison de deux séries de prix.²

« je tiens à souligner, ajouta alors M. Lapiquonne, l'importance de l'observation de M. Landauer [qui] conditionne l'orientation de tous nos travaux futurs »

On sait ce qu'il en advint... Mais ce qu'il nous faut noter c'est que Landauer et Lapiquonne se retrouvent sur la même longueur d'onde. Or, quelques jours auparavant, pour le numéro de juin 1933 de la revue du CNOF, Landauer écrivait un article en hommage de Bata³. Quatre ans plus tard c'est Lapiquonne que Louis Renault choisira pour animer le service prix de revient...

Faut-il en conclure que, averti en juillet 1933 par Lapiquonne, Louis Renault ne recevant qu'une partie du message de Landauer, celle sur « les petits patrons » et non celle sur les standards, il appliqua trois ans plus tard un système qui n'allait pas fonctionner. Et d'ajouter pour faire bonne mesure que s'il eût retenu la leçon sur les standards, l'entreprise les aurait alors appliqués.

Cette formulation outrancière tiendra lieu de réponse.

¹ AN 91 AQ 4. Courrier de F. Lehideux au baron Petiet du 12 avril 1937.

² AN 468 AP 3 Dr 6.

³ Edmond LANDAUER. L'œuvre de Thomas Bata. *Revue du CNOF*, juin 1933, p. 177-185.

Que Louis Renault ait éprouvé de l'admiration pour la manière dont Peugeot sut effacer ses difficultés, d'abord en 1925, puis dans les années 30, c'est ce dont il n'est pas permis de douter. Rappelons que Peugeot fut bien près de sombrer, en 1930, après que la banque Oustric eût fait faillite ; nous n'en comprendrons que mieux le propos de Louis Renault en 1934 : « Peugeot tombe dans la crise avec une situation financière malsaine. Il a pu [...] malgré la crise assainir sa situation, rajeunir ses usines, développer son outillage, développer sa production »¹.

Renault a cherché une gestion décentralisée au moyen d'un système de compte d'exploitation par département, par atelier. Nous en sommes certain. Pareil système existait chez Peugeot, chez Bata, pour sûr, et peut-être chez Citroën. Que, dans l'entre-deux-guerres, de nombreux contacts aient existé entre Renault, Peugeot et Citroën est un point avéré. Que Renault ait été influencé dans ses choix de méthodes de calcul du prix de revient par celles utilisées par ses principaux confrères français, cela nous paraît vraisemblable ; mais, en l'état actuel de nos informations, on ne peut rien affirmer.

Par rapport à ses confrères outre-Atlantique, nous allons voir que Renault s'est tenu informé de leurs méthodes de gestion et particulièrement de celles concernant le prix de revient. Nous chercherons à comprendre pourquoi il fallut attendre 1957 pour que la Régie découvrit que les constructeurs automobile américains utilisaient la méthode des prix standard.

II- L'attraction américaine

La première question à laquelle nous allons nous efforcer de répondre est de savoir si Renault fut influencé par ses confrères américains pour sa méthode de calcul du prix de revient.

Après avoir examiné la méthode utilisée par General Motors (GM), dans les années 1920, nous montrerons que si elle ne fut pas essayée chez Renault, avant les années 1950, ce fut par ignorance car elle correspondait aux aspirations de son patron dont nous nous sommes déjà fait l'écho. Ce qui tendrait à faire croire que les constructeurs automobiles outre-Atlantique n'aient pas exercé d'influence sur Renault.

Approfondissant notre réflexion, dans un second temps, nous chercherons à comprendre les raisons qui peuvent justifier que l'application de la méthode forgée par la GM, au sortir de la Première Guerre mondiale, ait été *différée* de près de quarante ans par ce qui était devenue entre-temps la Régie.

C'est à la lumière de ces arguments que nous évaluerons l'attraction américaine.

¹ P. FRIDENSON, déjà cité, p. 232. Voir sinon AN 91 AQ 4, note de L. Renault du 25 septembre 1934.

A- Le développement du concept de standard chez GM vers 1920

Tout comme en France, après l'Armistice de 1918, l'économie américaine n'avait pas tardé à connaître la récession. L'histoire du regroupement de plusieurs entités sous l'emblème GM qu'opéra William Durant à partir de 1908, puis les difficultés qui conduisirent les Du Pont, fin 1920, à prendre en charge l'affaire sont suffisamment connues pour que nous ne nous y attardions pas¹.

Sloan fut nommé alors à la tête de l'entreprise, avec à ses côtés le financier Donaldson Brown dont les méthodes de gestion avaient déjà rencontré le succès chez Du Pont de Nemours.

C'est sur la foi du récit que fit Sloan de son expérience durant trente ans à la direction de la GM, que nous savons que : « A partir de 1925, [fut adoptée à la GM] l'idée de Brown de fixer l'objectif d'un taux de rentabilité défini par rapport au "volume d'affaires standard" escomptable sur plusieurs années. »²

Le concept de volume d'affaires standard fut l'objet d'une note interne, en mai 1925, dans laquelle Sloan expliquait :

Il faut reconnaître l'impossibilité de s'en tenir à une règle rigide pour fixer les prix, et il ne s'agit ici de rien de tel. Mais le calcul de prix "standard" établis en fonction du coût d'exploitation, du volume d'affaires et du rapport du capital engagé sera d'une grande utilité pour guider la compagnie dans les décisions qu'elle aura à prendre dans chaque cas particulier.³

Derrière la notion de prix standard, existe celle de coût standard. Il est permis de s'en convaincre en lisant ce qui suit :

Non seulement les prix de revient ainsi calculés nous donnaient un repère pour évaluer leur relation avec nos prix de vente, mais ils nous fournissaient une série de références auxquelles comparer nos prix de revient effectifs et nous servaient par là à mesurer l'efficacité de notre exploitation aussi bien d'un mois à l'autre que d'une année à l'autre.⁴

Cette approche du prix de revient faisait partie de la réforme de la gestion financière qui avait été entreprise depuis 1920 et dont Sloan nous dit qu'elle aboutit à fournir « à la compagnie un contrôle de ses opérations compatible avec une décentralisation de la conduite de celle-ci. La direction du siège central était désormais capable d'apprécier si les opérations étaient bien ou mal conduites par les chefs des divisions, et disposait de bases

¹ On se reportera, bien sûr, à Alfred CHANDLER. *La main visible des managers*, déjà cité, voir notamment p. 509-510.

² A. SLOAN. *Mes années à la General Motors*. Paris : Editions Hommes et techniques, 1966, p. 371. Le livre fut publié aux Etats-Unis, pour la première édition, en 1953.

³ *Ibid.*

⁴ *Ibid.*, p. 131.

factuelles pour porter un jugement sur les perspectives de chacun des éléments du groupe. »¹

De tels résultats n'auraient-ils pas été de nature à satisfaire la demande émise par Louis Renault, d'abord en mai 1937, puis reprise, martelée, chaque année jusqu'en 1940 ?

Or nous avons cherché en vain cette approche à Billancourt dans l'entre-deux-guerres. Pas seulement dans le calcul des prix de revient dont nous avons montré qu'il ignorait les standards, mais également dans la méthode de fixation des prix de vente ou du choix des investissements, autant qu'on puisse en juger au vu des documents qui nous sont parvenus.

Faut-il en conclure que les constructeurs américains n'exercèrent pas d'influence sur la méthode choisie par Renault pour calculer ses prix de revient ? Les arguments que nous allons maintenant présenter nous permettront d'éclairer notre jugement.

B- Un différé qui s'explique

Nous avons vu que Louis Renault avait confié à l'ingénieur taylorien de Ram, dès 1908, la mission d'étendre l'expérience d'organisation scientifique du travail à l'ensemble des ateliers. Cette première tentative ne se réduisait pas à l'imitation des pratiques de l'industrie automobile américaine, mais s'ancrait dans un mouvement plus profond, répondait à différentes motivations.

En revanche, la seconde vague de taylorisation entreprise à Billancourt n'est sans doute pas étrangère au voyage qu'effectua outre-Atlantique Louis Renault, au printemps 1911. Lors de son passage à Dearborn « il obtient l'accord de Ford pour qu'un comptable de Renault fasse un stage à Détroit afin qu'il rédige “un petit rapport de [ses] procédés d'organisation” »².

Si nous ignorons les applications qui résultèrent de ce rapport, si tant est qu'il ait jamais vu le jour, cela nous incite à reconsidérer l'idée d'une imperméabilité de Renault aux méthodes américaines en matière de calcul du prix de revient. Encore faut-il se replacer dans les conditions du moment.

On dit que pour la Ford T, donc vers 1908, son concepteur se serait inspiré de certaines des idées mécaniques de Renault, après en avoir démonté et étudié de près l'un de ses modèles. Toujours est-il qu'Henry Ford rendra visite à Renault en 1912.

« En 1908, le personnel employé par Renault, nous dit Fridenson, était plus nombreux que celui de Ford et la surface couverte des usines Renault supérieure à celle de Ford, “bien que celui-ci produisît deux fois et demie autant de voitures que Renault”. En 1914, avantage sur ces deux points à Ford »³.

¹ *Ibid.*, p. 132.

² G. HATRY. *Louis Renault : patron absolu*. Paris : Lafourcade, 1982, p. 69.

³ P. FRIDENSON. *Histoire des usines Renault*. Paris : Seuil, 1972, p. 65.

Que Renault s'intéresse à l'organisation comptable de Ford en 1911, alors que les dimensions restent comparables, est une chose. Autre chose est que Renault s'intéressât, après 1925, au mode de gestion chez GM qui cette année-là produisit quelque 800 000 véhicules. Si l'on calcule la production annuelle moyenne chez GM entre 1920 et 1925, on obtient le chiffre de 600 000. Pour comprendre le fossé qui sépare Renault de GM dans l'entre-deux-guerres, il faut savoir que le premier ne dépassa qu'une fois (en 1936) le seuil des 60 000 voitures construites.

C'est dire que lorsque Renault, en 1937, souhaite mettre en place une gestion décentralisée dont la philosophie se trouve dès 1925, chez GM, on peut s'interroger sur la pertinence à vouloir transposer un modèle qui fonctionnait dans une firme dont la production était dix fois supérieure. Un niveau que Renault n'atteindra que dans les années... 1960.

Au moment où Renault remettait en question son organisation de gestion, après la crise de 36, deux rapports furent établis pour expliquer les raisons des écarts de prix de revient entre la France et les Etats-Unis. Celui de Girardet, qui évalue la différence du simple au double¹, quand une étude interne à Renault, datée du 8 novembre 1937, parle de 35 %. Dans les deux cas la structure des coûts est passée au crible et les explications font ressortir en premier des causes liées au coût des matières, au poids de la fiscalité, avant d'évoquer l'effet lié à l'importance des séries.

L'argument de la taille ne nous paraît donc pas dirimant pour justifier que Renault se soit désintéressé de la méthode de calcul des prix de revient de ses confrères outre-Atlantique alors même qu'il s'inquiétait de leur prix de revient.

Que la méthode n'ait pu être applicable en France en 1937, c'est ce qu'il est impossible de savoir. Que la méthode qui permettait d'atteindre les objectifs recherchés ait été délibérément écartée sans être même évoquée c'est ce qu'il n'est pas permis de croire.

D'autant qu'en 1928, Renault n'hésitera pas à reprendre l'organisation des bureaux telle qu'elle prévalait à cette époque chez Ford².

Ce qui nous conduit à avancer une première explication : Renault n'aurait-il pas privilégié le modèle Ford sur celui de la GM ? L'antériorité et la personnalisation de ses rapports avec la firme de Dearborn, le prestige inégalé dont elle jouissait alors auprès des Français, ne furent-ils pas des facteurs qui aient pu conduire à privilégier cette approche au point de négliger celle de GM ?

Pour autant qu'elle fût négligée.

Nous avons vu que la même année où Renault se réorganisait sur le plan administratif, il instaurait une commission des économies, pour insuffler au prix de revient un rôle

¹ P. GIRARDET. "Les causes de l'écart des prix entre les productions de l'industrie automobile en France et aux Etats-Unis". Fascicule de 15 pages, fin 1936.

² AN 91 AQ 39. Note de Monsieur Renault du 21 décembre 1928. Sur cette réorganisation, on se reportera avec profit à la page 175 du livre de Fridenson déjà cité.

dynamique. Il ne cache pas qu'il reprend là une idée qui s'applique chez ses confrères américains, chez GM précise Fridenson.

Nous savons, grâce à l'interview que ce dernier put conduire avec Lehideux — nommé par Renault à la tête de cette commission —, les conditions dans lesquelles elle fonctionna. Il s'agissait pour le neveu et homme-lige de Louis Renault de passer « régulièrement d'atelier en atelier en compagnie d'un petit groupe d'ingénieurs »¹.

Là où les coûts standard permettent une gestion par les chiffres, chez Renault, on en restait à une gestion par la vue, par la voix. A moins que par anticipation on y ait appliqué, dans un souffle de génie, le *management by wandering around*. Autant dire que dans l'hypothèse même où Louis Renault aurait eu vent de la méthode utilisée à la GM, il n'en aurait pas perçu l'esprit.

En 1929, Guillelmon, un autre de ses proches collaborateurs, de retour d'un voyage aux Etats-Unis va effleurer — sans en tirer profit — la notion de standard. Au chapitre prix de revient, il écrit :

Le meilleur rendement résultant d'une production augmentée, sans l'augmentation correspondante des frais de main d'œuvre, l'amélioration de la qualité des produits et la réduction correspondante des pièces loupées, les progrès dans la direction des ateliers et les économies, jouent un grand rôle dans la réduction du prix de revient.²

Mais s'il perçoit l'intérêt de mettre en évidence « la différence entre le prix standard et la dépense réelle », il n'approfondit pas les implications comptables ni les analyses d'écart qui doivent suivre. Peut-être ces techniques n'existaient-elles pas dans l'usine textile qui servait de modèle à Guillelmon ?

L'autre explication, ce sera la deuxième, que nous avancerons est celle d'une incapacité à percevoir, à s'intéresser, à ce qui pouvait constituer une innovation. A la manière dont Caillet, chez Saint-Gobain, était passé à côté du concept de standard en 1946, et qu'il ait fallu le voyage de Francin, en 1951, dans le cadre d'une mission de productivité, pour qu'il soit perçu.

Encore eût-il fallu que Guillelmon ait eu accès à l'information. Ce qui pose la question de l'intérêt que peut avoir une entreprise à révéler sa méthode de calcul de prix de revient à une autre et en particulier à l'un de ses confrères.

Nous avons déjà eu l'occasion d'évoquer l'anecdote que Bertrand Thompson rapporte sur ce fondeur de Pittsburg qui lui aurait dit :

J'ai offert à tous mes concurrents d'installer chez eux des systèmes de prix de revient, car à essayer de concurrencer actuellement leur devis imprécis, basés sur des prix de revient faux, je perds plus d'argent que je n'en dépenserais pour leur payer des experts de prix de revient.³

¹ P. FRIDENSON. *Histoire des usines Renault*. Paris : Seuil, 1972, p. 209.

² AN 91 AQ 67, voyage de S. Guillelmon de 1929 aux Etats-Unis, p. 22-23.

³ Charles BERTRAND THOMSON. *Méthodes américaines d'établissement des prix de revient*. Paris : Payot, 1924, p. 4.

Certes, ce pouvait être un motif pour GM à divulguer sa méthode. Mais il y avait à arbitrer avec la perte d'un avantage compétitif que constituait, au début des années 20, l'outil de gestion dont s'était doté Sloan avec sa gestion financière. Il ne nous paraît nullement invraisemblable, qu'à l'inverse, il ait souhaité alors se montrer discret, sans parler de volonté de dissimuler.

Quand les mémoires de Sloan paraissent, en 1953, parmi de nombreux arguments qui auraient pu lever toute obligation de réserve, relevons-en un de « taille » : la méthode était tombée dans le domaine public, les missions de productivité, nous l'avons assez dit, l'avait vulgarisée à partir de 1951.

Une discrétion dans l'entre-deux-guerres, ne nous paraît donc pas incompatible avec le bon accueil que General Motors (qui ne remit néanmoins aucun imprimé), Ford et Chrysler réservèrent à Lepage, nouveau responsable du service prix de revient, lors de l'étude du système des prix prévisionnels qu'il conduisit, en 1957, aux Etats-Unis¹.

La méthode étant répandue chez les principaux concurrents de GM, n'y avait-il pas davantage à perdre en se montrant discourtois qu'à craindre que Renault ne menace celle qui était alors la première entreprise du monde ?

Le contenu de l'étude que signa Lepage fut très favorable aux standards. Elle fut portée à la connaissance de nombreux cadres de l'entreprise. Eut-elle une influence déterminante pour que Renault l'adoptât ? C'est ce dont on ne peut répondre avec certitude. On peut néanmoins penser qu'elle eut un effet stimulant qui s'articula avec d'autres.

Parmi ceux-ci, on ne manquera pas de relever que « l'expéditionnaire » revint des Etats-Unis — sous les conseils d'un professeur d'université américaine — avec la collection des articles parus dans le Bulletin de la NACA entre 1946 et 1956, complétés par une série de brochures, ayant trait notamment aux standards, également édités par la NACA.

Pour revenir à notre interrogation quant à l'influence exercée par les constructeurs américains sur Renault dans sa méthode de calcul du prix de revient, il nous paraît que la réponse est affirmative.

Si l'étude du mécanisme mis en place au milieu des années 20 par GM fut différée de plus de trente ans en France, nous y voyons, pour le moins, trois raisons possibles : une attraction privilégiée pour le modèle fordiste, une incapacité à comprendre le potentiel et le fonctionnement des standards, une certaine discrétion de GM à dévoiler l'un de ses facteurs clés de succès.

¹ Archives Debos. Dossier Direction Division Fabrication Mécanique, dossier 42, note de service n° 6.714 du 28 juin 1957.

CONCLUSION

Bhimani a décrit le réseau de techniques qui se mit en place chez Renault, avant 1939, pour rendre calculables les performances des hommes. Nous avons vu que cette quête, réaffirmée par son patron après la crise sociale et économique de 1936, resta insatisfaite alors.

Nous avons mis en évidence que la technique des coûts standard ne fut pas étudiée quand bien même ses fonctions rejoignaient les préoccupations affichées, en 1937, par le patron de Billancourt confronté à des résultats financiers devenus mauvais cette année-là. Une impasse qui pourrait laisser perplexe quand on sait le mimétisme qui prévalait chez les constructeurs automobiles, y compris dans leurs méthodes de gestion, dès lors qu'elles leur étaient connues.

Sachant que son confrère américain GM avait adopté les coûts standard au milieu des années vingt, nous nous sommes efforcé de comprendre les raisons qui pouvaient justifier que la Régie ait attendu près de quarante ans pour les adopter.

Sans ignorer la différence de développement industriel qui différenciait les deux entreprises, nous avons retrouvé parmi les explications celles d'une méconnaissance en France de la méthode des coûts standard, jusqu'aux années 1950, ce que nous avons, par ailleurs, mis à jour à l'étude de la littérature sur le prix de revient.

Tous ces imbéciles avec leurs intentions. Tous ces imbéciles qui ont produit du sens à la pelle, aucun pour nous dire tout m'a échappé, aucun contrôle sur l'objet, ce que j'ai prémédité, je ne m'en souviens plus et tout ce qui reste est arrivé bringuebalant au port.

Yasmina REZA. *L'homme du hasard*. Paris : Actes Sud, 1995, p. 10.

CONCLUSION

En matière d'aphorismes, Woody Allen ne le cède à personne, chacun connaît : « La réponse est oui, mais quelle est la question ? »

Nous avons vu au cours des deux premiers chapitres de cet ouvrage les figures prises par un prix de revient hétéronome, dans l'ordre des discours, sur la période 1880-1950. Avec, d'abord, un prix de revient comptable devenu hégémonique jusqu'à la fin des années vingt, puis le prix de revient uniforme, d'inspiration technocratique, qui connaîtra son apogée à la fin des années trente, et dont les effets conjugués contribuèrent à différer un prix de revient de management qui imposera, dans les années cinquante, après les missions de productivité, les prix standard et le direct costing.

Les quatre monographies, qui ont suivi l'étude de la littérature, nous ont permis de vérifier la place hégémonique occupée par le prix de revient comptable au sein des entreprises et l'accueil somme toute indifférent qui fut réservé au prix de revient uniforme, alors même que se manifestait une demande pour un prix de revient plus pertinent. C'est le Président de Saint-Gobain, Hély d'Oissel, qui fait appel à l'ingénieur-conseil, le taylorien Héranger, sur lequel la rivalité Emerson-Taylor a dû jouer pour qu'il ignorât les prix standard et proposât le taux horaire de Church. Rappelons que les standards apparurent à la Compagnie dans les années cinquante, après une mission de productivité à laquelle participa Francin, le directeur administratif de l'époque. Ce sera également une mission de productivité qui acheva de convaincre M. Benoit, chez Pechiney, de l'utilité de cette technique ; nous avons noté que la solution des prix de revient techniques auxquels l'entreprise avait eu recours auparavant avait été forgée dans la collaboration d'un ingénieur et d'un comptable et que cette formule s'était maintenue sous l'autorité d'un chef-comptable; Auguste Lacroix, peu respectueux des principes académiques en vigueur dans sa corporation durant l'entre-deux-guerres. Nous ne laissons pas d'être admiratif devant l'intuitif Marius Berliet, à l'affût de toute idée

nouvelle en provenance des Etats-Unis, à qui n'avait pas échappé le texte de Harrison, fondateur des standards en 1918. Manager avant la lettre, il fut empêché d'en appliquer les principes, lui que l'on déposa notamment pour n'avoir pas suivi les règles élémentaires de calcul du prix de revient. Enfin, Louis Renault a sans doute privilégié l'exemple de Ford, l'homme qui ne croyait pas au management, à celui de la General Motors, mais nous avons pu voir que, dans sa quête d'un prix de revient rénové, à partir de 1937, ses efforts restèrent vains.

Il semble bien que des raisons externes à la comptabilité de gestion aient pesé sur la diffusion des coûts standard durant l'entre-deux-guerres en France. Un esprit de corps, renforcé par un mirage scientifique, expliquent pour partie l'attachement excessif au principe de l'inventaire permanent, au calcul du prix de revient orienté prioritairement pour servir la comptabilité industrielle, son propre équilibre, au détriment de ceux qu'il devait informer : ingénieurs, commerciaux, dirigeants,... Un conservatisme auquel le prix de revient uniforme opposait une solution guère opératoire, une novation dont l'ambition politique, l'idéalisme, la prétention technocratique, était peu faite pour séduire les hommes d'entreprise confrontés aux décisions quotidiennes de fixation de prix, de suivi des performances,...

Une telle histoire du calcul du prix de revient ne dépend plus du seul développement économique, dont les étapes se déduiraient comme des adaptations fatales au changement de l'environnement industriel. Elle doit, par ailleurs, pour se raconter citer à comprâître Serge Héranter, Jean Benoit, Marius Berliet, Louis Renault,... Et c'est en quoi elle s'écarte des deux principes qui, nous le disions dans notre introduction, régissaient une histoire classique de la comptabilité.

Pourtant, suffit-il de dire pour conclure notre étude du calcul du prix de revient durant la seconde industrialisation que, pour l'avoir traité comme une science abstraite, une branche des mathématiques, pour avoir négligé d'observer les besoins rencontrés dans les entreprises, quitte à proposer de simples recettes empiristes, s'être insuffisamment tenus informés des méthodes émergentes, les comptables, les « tenants académiques » de cette discipline, ont failli à leur mission ? Et, pour faire bonne mesure, d'ajouter que les polytechniciens furent coupables d'appliquer leur intelligence à de vastes systèmes de refondation de la société plutôt que d'imaginer dans le cadre de leur responsabilité de dirigeant d'entreprise des outils plus modestes dans leur portée mais en prise avec la réalité. Peut-être aurions-nous satisfait les impératifs d'une histoire qui considère le passé sous l'angle critique selon laquelle « il s'agit alors, écrit Nietzsche, de se rendre compte combien injuste est l'existence d'une chose, par exemple d'un privilège, d'une caste, d'une dynastie, de se rendre compte à quel point cette chose mérite de disparaître. »¹ Une

Renault?

¹ F. NIETZSCHE. *Seconde considération intempestive*. Paris : GF-Flammarion, 1988, p. 101. Une autre considération de Nietzsche peut éclairer la signification qu'entendent donner les tenants de l'histoire

histoire critique dont Lemarchand nous dit : « elle doit rendre étrange ce que l'on croyait familier, elle doit être provocation. »¹

Ecrivant cela, un soupçon s'empare de nous : n'aurions-nous pas cédé au « bouillonnement des affects » contre lequel l'historien Antoine Prost nous mettait en garde dans la citation que nous placions dès l'avant-propos ? Notre souci de démonstration ne se serait-il pas exercé au détriment de notre lucidité ?

A privilégier un courant d'explication, n'en avons-nous pas sacrifié tant d'autres ? Ainsi, la mentalité, l'esprit, propre à la France ne détournèrent-ils pas de la logique des standards ? P. d'Iribarne ne dit rien d'autre quand il écrit : « le modèle français de vie en société ne pousse pas au recueil des données factuelles traduisant la qualité des résultats obtenus par chacun. Il n'incite guère en effet à juger chacun sur la base de pareilles données. Et il s'oppose même à ce que les supérieurs demandent des comptes trop serrés »². Ne s'incarne-t-il pas davantage dans « le prix de revient social », comme le nomme Yannick Lemarchand³, promu par Rimailho et Dubreuil ? Pour avoir négligé l'influence que l'Allemagne eut sur nos méthodes de calcul du prix de revient⁴, ne nous sommes-nous pas privé d'une source d'explication ? N'aurions-nous pas dû prêter davantage attention, comme nous y invite Tocqueville, à la nature propre du génie français qui le rendrait plus apte à développer des idées générales que les pays anglo-saxons (les Anglais prioritairement) plus enclins à s'attacher aux faits particuliers⁵ ? D'un côté des Anglais, suivi par des Américains, faisant preuve d'empirisme tandis que les Français se laisseraient [em]porter par leur goût pour la théorie. Et « s'il se révélait, comme l'envisage Fridenson, impossible en France, à la différence des Etats-Unis, de bâtir une légitimité moderne sur de purs liens marchands »⁶ et ce par le rôle même qui est dévolu à l'Etat dans la société française durant la seconde industrialisation ; ne pourrait-on alors concevoir que les coûts standard n'aient tout simplement pas correspondu au climat propre à nos entreprises ?

critique : « Quand l'homme qui veut créer quelque chose de grand a besoin de prendre conseil du passé, il s'empare de celui-ci au moyen de l'*histoire monumentale* ; quand, au contraire, il veut s'attarder à ce qui est convenu, à ce que la routine a admiré de tous temps, il s'occupe du passé en *historien antiquaire*. Celui-là seul que torture une angoisse du présent et qui, à tout prix, veut se débarrasser de son fardeau, celui-là seul ressent le besoin d'une *histoire critique*. » *Seconde considération intempestive*, p. 94-95.

¹ Yannick LEMARCHAND. *Vers un programme de recherche en histoire de la comptabilité*. Mémoire pour l'habilitation à diriger des recherches, Université Paris XII, 1994, p. 39.

² P. d'IRIBARNE. *La logique de l'honneur*. Paris : Points, 1993, p. 104.

³ Recherche en cours de Yannick Lemarchand sur Rimailho.

⁴ Pour l'histoire du calcul du prix de revient en Allemagne, on se reportera notamment à A.G. COENENBERG, H.M.W. SCHOENFELD. "The Development of Managerial Accounting in Germany: A Historical Analysis". *The Accounting Historians Journal*, vol. 17, n° 2, 1990, p. 95-112. Sur l'influence que l'Allemagne put exercer sur la France en matière comptable, signalons que Jacques Richard est en train de conduire une recherche en ce sens.

⁵ Alexis de TOCQUEVILLE. *De la démocratie en Amérique*. Paris : Folio, 1995, chapitre III et IV.

⁶ Patrick FRIDENSON. "Un tournant taylorien de la société française (1904-1918)". *Annales ESC*, septembre-octobre 1987, n° 5, p. 1054.

Enfin l'évolution de la comptabilité de gestion qui ferait des coûts standard et du direct costing des étapes nécessaires d'un progrès pour toute entreprise, quelle que soit sa latitude, en fonction du seul développement industriel, est-elle compatible avec le savoir de gestion alors qu'on peut penser, avec Michel Berry : « Le postulat d'universalité des lois et de transférabilité des solutions d'un lieu à un autre ne peut être retenu car les solutions aux problèmes de gestion sont locales et éphémères. »¹

Faut-il, quand s'achève cette recherche, renoncer à toute positivité sur ce que pourrait nous apporter l'histoire du prix de revient ? Un certain pessimisme est sans doute salutaire, Raymond Aron sait donner le ton : « S'il y a une chose que l'on apprend de l'histoire, c'est que l'on n'apprend jamais rien d'elle. Pourquoi n'apprend-on jamais rien de l'histoire ? Parce que les civilisations sont autres, et que l'on se trompe tout aussi bien en voulant appliquer les conseils que suggère une expérience du passé qu'en oubliant les leçons du passé »².

Jean Hilaire nous offre une autre perspective : « Ce que l'Histoire apporte à la gestion [...] rien... Rien parce que l'on ne peut, bien évidemment, établir par exemple des prix de revient ou en prévoir actuellement à partir de la fiscalité du XVIIe siècle [...] En revanche, si l'on s'accorde à reconnaître dans le présent un produit du passé — et parfois fort lointain — les enseignements de l'histoire peuvent contribuer à alimenter une efficace réflexion sur les problèmes de l'heure : étant entendu qu'il rentre alors dans la mission de l'historien d'apporter, avec toutes les garanties de rigueur indispensables, le témoignage d'une histoire en quelque sorte verticale, remontant aussi haut qu'il est nécessaire mais soucieuse d'assurer le lien avec le monde contemporain. »³

Telle fut notre intention.

¹ Michel BERRY. "Savoirs théoriques et gestion", in *Savoirs théoriques et savoirs d'action*. sous la direction de J-M BARBIER. Paris : PUF, 1996, p. 48.

² Raymond ARON. *Leçons sur l'histoire*. Paris : Livre de poche, 1991, p. 142.

³ Jean HILAIRE. "Ce que l'Histoire apporte à la gestion", in "*Histoire, gestion et management*". collection Histoire, gestion, organisations : Toulouse, n° 1 Premières rencontres, novembre 1992, p. 11.

BIBLIOGRAPHIE

- ANSOTTE (C) et DEFRISE (A) : 1919, *Traité pratique de comptabilité industrielle*, Vaubert.
- ARON (R) : 1991, *Leçons sur l'histoire*, Livre de poche.
- ASSELAIN (J) : 1993, *Histoire économique de la France du XVIIIème à nos jours*, PUF.
- ATKINS (P) : 1925, *L'enseignement de la comptabilité des prix de revient dans les universités et écoles supérieures aux Etats-Unis*, Eyrolles.
- AZEMA (J) et WINOCK (M) : 1992, *La troisième République*, Pluriel.
- BATARDON (L) : 1951, *Notions sommaires de comptabilité industrielle. Règles générales pour l'établissement des prix de revient*, Dunod.
- BAUM (C) : 1875, Des prix de revient des transports par chemin de fer, *Annales des Ponts et Chaussées*, n° 44 p. 431-437.
- BAUM (C) : 1883, Le prix de revient des transports sur les chemins de fer, en France, *Annales des Ponts et Chaussées*, n° 67 p. 543-594.
- BAXTER (W) : Early Critics of Costing : LSE in the 1930's, *The Costing Heritage*, p. 138-149.
- BECKER (J) et BERSTEIN (S) : 1990, *Victoire et frustration 1914-1929*, Seuil.
- BEDARIDA (F) : 1995, Les responsabilités de l'historien " expert ", in *Passés recomposés*, , n° 150-151 p. 136-144.
- BELTRAN (A) et ROUSSO (H) : 1994, *La vie des entreprises sous l'Occupation*, Belin.
- BERRAN (A) et FUZET (H) : 1922, *Les comptes de la production*, L'usine.
- BERTRAND THOMSON (C) : 1924, *Méthodes américaines d'établissement des prix de revient*, Payot.
- BHIMANI (A) : 1988, The Cultural Contingency of Accounting : a Case Study, *European Accounting Association Conference*, avril dactyl., 32 p.
- BHIMANI (A) : 1992, *Accounting, Control and Culture: a Social Analysis of Change in three French Companies, 1702-1939*, London School of Economics.
- BHIMANI (A) : 1993, Indeterminacy and the Specificity of Accounting Change: Renault 1898-1938, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n° 1 p. 1-39 .
- BILLIERE (M) : 1934, *Le point mort. Théorie - détermination - application*, L'usine.
- BLAIRON (H) : 1926, *Cours complet de comptabilité des industries manufacturières*, Revue belge des sciences commerciales.
- BLANDIN (A) : 1928, *Le calcul des prix de revient dans l'industrie*, Revue belge des sciences commerciales.
- BLOCH (M) : 1993, *Apologie pour l'histoire*, Armand Colin.
- DE BODT (G) : 1964, *La maîtrise des coûts et des marges*, Dunod.
- BOLTANSKI (L) : 1982, *Les cadres*, Minuit.

- BORNE (D) et DUBIEF (H) : 1989, *La crise des années trente*, Seuil.
- BOSSUAT (G) : 1992, *La France, les Etats-Unis et l'unité européenne*, Imprimerie Nationale.
- BOUCHET (G) : 1958, *Comment contrôler la rentabilité de votre entreprise*, Entreprise moderne.
- BOUQUIN (H) : 1993, *Comptabilité de gestion*, Dalloz.
- BOUQUIN (H) : 1995, Rimailho revisité, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 1, vol. 2 p. 5-33.
- BOUQUIN (H) : 1995, Un aspect oublié de la méthode des sections, les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion, *Revue Française de Comptabilité*, n° 271 p. 63-71.
- BOUQUIN (H) : 1995, 25 ans de comptabilité de gestion. Réveil, révolution, amnésie in *Paris-Dauphine 25 ans de sciences d'organisation*, Masson.
- BOURDE (G) et MARTIN (H) : 1983, *Les écoles historiques*, Seuil.
- BOURNISIEN (J) : 1909, *Précis de comptabilité industrielle appliquée à la métallurgie*, Feid et fils.
- BOURQUIN (M) : 1937, *Méthodes modernes de répartition des frais généraux dans l'industrie*, Dunod.
- BOURQUIN (M) : 1939, *La crise sociale et monétaire et ses répercussions sur le calcul des prix de revient*, L'usine.
- BOURQUIN (M) : 1943, *Précis de comptabilité industrielle par la méthode des prix de revient standard*, Dunod.
- BOURQUIN (M) : 1954, *Traité de comptabilité industrielle avec application des prix de revient standard*, Dunod.
- BOYER (A) : 1992, *L'explication en histoire*, PUL.
- BRAUDEL (F) et LABROUSSE (E) : 1980, *Histoire économique et sociale de la France*, PUF.
- BRAUDEL (F) : 1969, *Ecrits sur l'histoire*, Flammarion.
- BREGUET (L) : 1927, *Détermination et calcul du prix de revient des transports aériens*, Etienne Chiron, éditeur.
- BRICKER (R) : 1991, The Importance of History for Accounting Research, *Abacus*, vol 27, n° 1 p. 72-77.
- BROUSSART (I) : 1993, Les corporatistes français du premier vingtième siècle. Leurs doctrines. Leurs jugements, *Revue d'histoire moderne et contemporaine*, 40-4, octobre-décembre p. 643-665.
- BRUNERIE (G) : 1947, *Organisation et réorganisation des entreprises*, Calman-Lévy.
- BRUNET (C) : 1942, *La comptabilité industrielle dans le Plan Comptable moderne*, Cie des Chefs de comptabilité.

BRUNET (C) : 1948, *Technique de la comptabilité industrielle dite comptabilité analytique d'exploitation*, Foucher.

BUNAU-VARILLA (P) : 1924, *Le mécanisme du succès dans les affaires. La comptabilité telle qu'on la parle et telle qu'on devrait la parler*, Ravisse.

BURROWS (G) : 1994, Allocations and Common Costs in Long-Run Investing and Pricing Decisions: an Historical Analysis, *Abacus*, vol. 30, n° 1.

CAILLUET (L) : 1995, *Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Pechiney des années 1880 à 1971*, Thèse.

CALMES (A) : 1922, *La comptabilité industrielle*, Payot.

CALVERT (M) : 1967, *The Mechanical Engineer in America 1830-1910*, John Hopkins Press.

CAMBON (V) : 1920, *L'industrie organisée d'après les méthodes américaines*, Payot.

CAMPION (G) : 1958, *Traité des entreprises privées - II - L'exploitation, achat et production, étude de marché et vente*, PUF.

CAQUAS (J) : 1923, Des différentes conceptions du prix de revient, in *L'organisation scientifique*, Congrès de juin 1923, Paris, Ravisse, p. 189-212.

CAQUAS (J) : 1930, *Organisation et comptabilité des transports automobiles*, Dunod.

CARLIOZ (J) : 1921, *Le gouvernement des entreprises commerciales*, Dunod.

CARON (F) : 1973, *Histoire de l'exploitation d'un grand réseau. La compagnie du chemin de fer du nord 1846-1937*, Mouton.

CARRE (J.J.) , DUBOIS (P) et MALINVAUD (E) : 1972, *La croissance française. Un essai d'analyse économique causale de l'après-guerre*, Seuil.

CASANOVA (J) et LEVY-LEBOYER (M) : 1991, *Entre l'Etat et le marché*, Gallimard.

CAUSSE (G) : 1993, Le calcul des coûts : quelques réflexions pragmatiques, Actes du XIVème congrès de l'Association Française de comptabilité, tome 1, p. 17-30.

CEGOS : 1937 *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi? Comment ?*, CEGOS.

CEGOS : 1941, *Le prix de revient dans l'économie actuelle*, CEGOS.

CEGOS : 1942, *Production et prix de revient*, CEGOS.

CEGOS : 1953, *Le contrôle budgétaire, six expériences françaises. Les journées d'études de la Cégos*, Hommes et techniques.

CEGOS : 1956, *La comparaison des Prix de Revient... Facteurs de Progrès*, CNPF.

CEGOS : 1956, *Du prix de revient au contrôle budgétaire*, Hommes et techniques.

CHANDLER (A.D.) : 1988, *La main visible des managers*, Economica.

CHARDONNET (L) : 1946, *Traité de comptabilité industrielle*, Delmas.

CHARMONT (C) et PARENTEAU (J) : 1952, *Calcul des prix de revient, comptabilité industrielle. Principes du contrôle budgétaire et application des prix standards*, Hommes et techniques.

CHARPENTIER (P) : 1919, *Organisation industrielle*, Dunod.

CHATFIELD (M) : 1971, The Origins of Cost Accounting, *Management Accounting*, juin p. 11-14.

CHATFIELD (M) : 1977, *A History of Accounting Thought*, Krieger 2ème éd.

CHAYROU (I.G.) : 1938, *Achats rationnels*, Sirey.

CHEVALIER (J) : 1937, *L'organisation des entreprises*, Sirey.

CHEYSSON (E) : 1887, *La statistique géométrique. Méthode pour la solution des problèmes commerciaux et industriels*, Publication du Génie Civil.

CHEZLEPRETRE (J) : 1943, Raisons d'être et modalités d'un Plan Comptable Général, Conférence donnée à la Sorbonne le 16/1/1943, 38 p.

CLARK J. (M) : 1923, *Studies in the economics of otherhead cost*, University of Chicago Press.

COASE (R) : 1937, The Nature of the Firm, *Economica N.S.*, p. 386-405.

COASE (R) : 1938, Business Organisation and the Accountant, *The Accountant*, October 1-December 17.

COENENBERG (A) et SCHOENFELD (H) : 1990, The Development of Managerial Accounting in Germany : A Historical Analysis, *The Accounting Historians Journal*, Vol. 17, n° 2 p. 95-112.

COHEN (Y) : 1981, *Ernest Mattern, les Automobiles Peugeot et le Pays de Montbéliard industriel avant et pendant la guerre de 1914-1918*, Thèse de troisième cycle.

COHEN (Y) : 1983, Ernest Mattern chez Peugeot (1906-1918) ou comment peut-on être taylorien?, Actes du colloque international sur le taylorisme, P. 115-126.

COHEN (Y) : 1983, L'espace de l'organisateur : Ernest Mattern, 1906-1939, *Le Mouvement social*, n° 125 p. 79-96.

COLASSE (B) : 1988, Les trois âges de la comptabilité, *Revue française de gestion*, n° 70, p. 83-87.

COLASSE (B) : 1991, *Comptabilité générale*, Economica.

COLASSE (B) : 1996, "La comptabilité : un savoir d'action en quête de théories" in *Savoirs théoriques et savoirs d'action*, PUF.

COMMESNIL (G) : 1935, Le rôle du comptable dans le problème budgétaire des entreprises, IVe congrès national de comptabilité.

COMMESNIL (G) : 1949, L'organisation du profit par le point mort, *Le Commerce*, n° 1017, juillet-août p. 195-204.

COURT (M) et REVERDY (H) : 1958, *Cours de comptabilité analytique d'exploitation*, Foucher.

- COURTILLET (J) : 1956, Le direct costing américain, *Bulletin d'information du Conseil Supérieur de la Comptabilité*, n° 11 p. 41-62.
- COUTROT (J) : 1940, *Planning, préparation du travail dans l'entreprise*, Dunod.
- COUTROT (J) : 1940, Fondements et mesure de la valeur, *Economie française*, n° 4, 1er Mars p. 74-80.
- CROIZE (A) et CROIZE (H) : 1928, *De l'inventaire commercial*, Pigier.
- DANTY-LAFRANCE (J) : 1941, Le prix de revient, brochure publiée par la Société des ingénieurs civils de France, 27 p.
- DANTY-LAFRANCE (J) : 1948, *Organisation comptable et prix de revient*, CNOF.
- DARD (O) : 1993, *Les novations intellectuelles des années trente : l'exemple de Jean Coutrot*, IEP Paris, thèse nouveau régime.
- DAUBRESSE (L) : 1913, *Prix de revient industriels. Notions à l'usage de la pratique et de l'enseignement*, indéterminé.
- DAUTRY (R) : 1937, *Métier d'homme*, Plon.
- DAVIET (J) : 1988, *Un destin international*, E.A.C.
- DE BODT (J) : 1955, *La formation des prix. Analyse des rapports entre la Théorie économique et la Pratique industrielle*, de Visscher.
- DE BODT (J) : 1956, *La formation des prix*, Ed. de Visscher.
- DEAN (J) : 1936, *Statistical Determination of Cost, with Special Reference to Marginal Cost*, University of Chicago Press.
- DEAN (J) : 1959, *Théorie économique et pratique des affaires*, Entreprise moderne.
- DEGLAS (G) : 1977, *Recherches sur les usines Berliet 1914-1949*, Mémoire de maîtrise.
- DEGOS (J) : 1993, Méthodes de recherche en histoire de la comptabilité, Cahier de recherche n° 93.15, CREGE, Bordeaux.
- DELAPORTE (R) : 1934, *Comptabilité appliquée à l'industrie : Le prix de revient*, Encyclopédie Roret.
- DELMAS (G) : 1898, *Projet de comptabilité pour les imprimeries*, Imprimerie Charles-Lavauzelle.
- DELMAS (G) : 1900, *La comptabilité en imprimerie*, Delmas.
- DELMAS (G) : 1905, Les prix de revient à l'étranger, XIème congrès des imprimeurs.
- DEMONET (H) et PINCELOUP (C) : 1951, *Pratique de la comptabilité analytique d'exploitation*, Revue de la comptabilité.
- DESCAMPS (F) : 1991, "Les archives orales" in *Etudes et documents*, Comité pour l'histoire économique et financière.
- DETÈUF (A) : 1982, *Propos de O.L. Barenton confiseur*, Les éditions d'organisation.

- DEVINAT (P) : 1927, *L'organisation scientifique du travail en Europe*, Bureau International du Travail.
- DORMOY (A) : 1927, *Prix de revient et devis industriels*, Librairie Polytechnique.
- DUBREUIL (H) : 1929, *Standards. Le travail américain vu par un ouvrier français*, Grasset.
- DUBREUIL (H) : 1936, *L'exemple de Bat'a : la libération des initiatives*, Grasset.
- DUMARCHEY (J) : 1925, *La théorie scientifique du prix de revient*, Experta.
- DURAND (R) : 1991, Information financière et normalisation 1900-1950 : ou la marmite du diable, Actes du 12ème congrès de l'AFC, HEC vol.2, mai .
- DURAND (R) : 1992, La séparation des comptabilités : origines et conséquences, *Revue française de comptabilité*, n° 240, décembre p. 72-81.
- EDOM (H) : 1911, *Manuel théorique et pratique des prix de revient dans le commerce et l'industrie*, Imprimerie nouvelle lyonnaise, Lyon 39 p.
- EDOM (H) et EDOM (J.E.) : 1923, *La gestion des affaires*, Dunod.
- EDWARDS (R.S.) : 1937, A survey of French contributions to the study of cost accounting during the 19th century, *The accountant*, May p. 1-36.
- EHRMANN (H) : 1959, *Le patronat français de 1936 à 1945*, A. Colin.
- EPSTEIN (M.J.) : 1978, *The effect of Scientific Management on the development of Standard Cost System*, Arno Press.
- FAGES de (E) : 1924, *Les concepts fondamentaux de la comptabilité*, Eyrolles.
- FARGE (Y) : 1946, *Rebelles, soldats et citoyens*, Grasset.
- FAURE (G) : 1928, *Comptabilité appliquée*, Masson.
- FAYOL (H) : 1979, *Administration industrielle et générale*, Dunod.
- FEBVRE (L) : 1992, *Combats pour l'histoire*, A. Colin.
- FEJES (A) : 1923, *Pratique de l'organisation rationnelle*, Ravisse.
- FERRAND (L) : 1937, Le problème des prix dans la métallurgie de l'aluminium, *Revue d'économie politique*, avril, p. 297-325.
- FINE (M) : 1979, Hyacinthe Dubreuil : le témoignage d'un ouvrier sur le syndicalisme, les relations industrielles et l'évolution technologique de 1921 à 1940, *Le mouvement social*, n° 106, p. 45-63.
- FORTIN (A) : 1991, The 1947 French Accounting Plan: Origins and Influences on Subsequent Practice, *The Accounting Historians Journal*, vol. 18, n° 2, p. 1-23.
- FOUCAULT (M) : 1993, *Histoire de la folie à l'âge classique*, Gallimard.
- FOUCAULT (M) : 1966, *Les mots et les choses*, Gallimard.
- FOUCAULT (M) : 1969, *L'archéologie du savoir*, Gallimard.

- FOUCAULT (M) : 1975, *Surveiller et punir*, Gallimard.
- FOUCAULT (M) : 1994, *Dits et écrits*, Gallimard.
- FOURASTIE (J) : 1944, *Comptabilité générale conforme au Plan Comptable général*, Librairie Générale de droit et de jurisprudence.
- FOURASTIE (J) : 1951, *Prix de vente et prix de revient*, Domat-Montchrestien.
- FOURNIER (P) : 1943, L'application de la politique des prix. Les produits industriels, *Contrôle économique*, n°1 p.38-45.
- FRIDENSON (P) : 1972, *Histoire des usines Renault. Naissance de la grande entreprise 1898-1939*, Seuil.
- FRIDENSON (P) : 1987, Un tournant Taylorien de la société française (1904-1918), *Annales Economie, Société, Civilisations*, n° 5, p. 1031-1060.
- FRIDENSON (P) : 1993, Quand la gestion entre dans l'histoire..., *Revue française de gestion*, n° 96, p. 69-77.
- FROIDEVAUX (J) : 1945, *La comptabilité au service du chef d'entreprise*, Dunod.
- GARKE (E) et FELS (J) : 1887, *Factory Accounts*, Crosby Lockwood.
- GARNER (P) : 1954, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press.
- GARRY (H.S.) : 1903, Factory Costs, *The Accountant*, 25 juillet et 12 septembre.
- GAUTARD (A) : 1937, *Traité pratique de comptabilité industrielle adaptée à la mécanographie précédé d'un aperçu sur l'organisation administrative des ateliers*, Dunod.
- GIDE (C) : 1941, *Le juste prix*, PUF.
- GIDE C. et RIST C. () : 1913, *Histoire des doctrines économiques*, Sirey.
- GIGNOUX (C) : 1955, *Histoire d'une entreprise française*, Hachette.
- GILLE (B) : 1978, *Histoire des techniques*, Gallimard.
- GIRARDET (P) : 1952, *Ceux que j'ai connus*, Gamma.
- GODFREY (J.F.) : 1987, *Capitalism at War. Industrial Policy and Bureaucracy in France 1914-1918*, Berg.
- GOING BUXTON (C) : 1922, *Principes d'organisation industrielle*, Payot.
- GOUDARD (M) : 1944, *La défense du libéralisme*, Edition artistique.
- GUILBAULT (A) : 1880, *Traité de comptabilité et d'administration industrielles*, Guillaumin.
- HACHEZ-LEROY (F) : 1995, *L'Aluminium Français, instrument d'une stratégie de groupe 1911-1960*, Thèse.
- HARRIS (J) : 1936, What Did We Earn Last Month, *NACA Bulletin*, vol. 17, n° 10 p. 501-527.

- HARRISON (G.C.) : 1918, Cost Accounting to Aid Productions, *Industrial Management*, octobre-juillet.
- HATRY (G) : 1982, *Louis Renault. Patron absolu*, Lafourcade.
- HAZERA (J) et ROCHEBRUNE (de) (R) : 1995, *Les patrons sous l'occupation*, Odile Jacob.
- HENRI (D) : 1983, *La Société Anonyme des Automobiles Peugeot de 1918 à 1930, histoire d'une stratégie d'expansion*, Mémoire de maîtrise.
- HENRI (D) : 1985, Comptes, mécomptes et redressement d'une gestion industrielle les automobiles Peugeot de 1918 à 1930, *Revue d'histoire moderne et contemporaine*, n° 32 p. 30-74.
- HERANGER (S) : 1920, *Comment j'ai mis en pratique le système Taylor*, Béranger.
- HOLZER (H.P.) et ROGERS (W) : 1990, The origins and developments of french costing systems (as reflected in published literature), *The Accounting Historians Journal*, vol. 17 , n° 2, p. 57-71.
- HOOG (G) : 1943, *Economie privée*, Edité hors commerce.
- HOPPER (T) et ARMSTRONG (P) : 1991, Cost accounting, controlling labour and the rises of conglomerates, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n° 5-6, p. 405-438.
- HOSKIN (K) et MACVE (R.H.) : 1986, Accounting and the Examination : A Genealogy of Disciplinary Power, *Accounting, Organizations and Society*, vol.11, n° 2 p. 105-136.
- HOSKIN (K) et MACVE (R) : 1986, The Genesis of Accountability: the West Point Connection, *Accounting Organizations and Society*, vol. 13, n° 1 p. 37-73.
- HOSKIN (K) et MACVE (R.H.) : 1994, Reappraising the Genesis of Managerialism: A Re-examination of Accounting in the Springfield Armory, 1815-1845, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.7, n° 2 p. 4-30.
- IRIBARNE (d') (P) : 1985, La gestion à la française, *Revue Française de Gestion*, n° 50 p. 5-13.
- IZART (J) : 1918, *Méthodes économiques d'organisation dans les usines*, Dunod.
- JEMAIN (A) : 1987, *Les Peugeot. Vertiges et secrets d'une dynastie*, Lattès.
- JEVONS (W.S.) : 1909, *Théorie de l'économie politique*, Giard et Brière.
- JOHNSON (H) : 1975, Management Accounting in an Early Integrated Industrial : E.I. duPont de Neumours Powder Company, 1903-1912, *Business History Review*, vol.49, n° 2 p. 184-204.
- JOHNSON (H) : 1975, The Role of Accounting History in the Study of Modern Business Enterprise, *The Accounting Review*, vol.50, n° 3 p. 445-450.
- JOHNSON (H) : 1978, Management Accounting in an Early Multidivisional Organization : General Motors in the 1920's, *Business History Review*, vol.52, n° 4 p. 490-517.
- JOHNSON (H) : 1983, The Search for Gains in Markets and Firms : a Review of the Historical Emergence of Management Accounting Systems, *Accounting, Organizations and Society*, vol.8, n° 2/3 p. 139-146.

JOHNSON (H) : 1986, *The organizational awakening in management accounting history, Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman, 232 p.

JOHNSON H. (T) et KAPLAN (R.S.) : 1987, *Relevance Lost*, Harvard Business School Press.

JOUVENEL de (B) : 1948, *L'Amérique en Europe Le plan Marshall et la coopération internationale*, Plon.

JULHIET (E) : 1922, *Cours de finance et comptabilité dans l'industrie*, Librairie de l'enseignement technique.

KAPLAN (R.S.) : 1984, Yesterday's Accounting Undermines Production, *Harvard business Review*, juillet-août p. 95-101.

KOLBOOM (J) : 1986, *La revanche des patrons. Le patronat français face au Front populaire*, Flammarion.

KUISEL (R.F.) : 1984, *Le capitalisme et l'Etat en France*, Gallimard.

KUISEL (R.F.) : 1988, *L'American Way of Life et les missions françaises de productivité, XXème siècle Revue d'histoire*, n° 17 p. 21-38.

KUISEL (R.F.) : 1967, *Ernest Mercier French Technocrat*, University of California Press.

LABAR (A) et LEEMANS (L) : 1949, *Administration, organisation et comptabilité industrielles*, Editions scientifiques et littéraires.

LAFERRERE (M) : 1960, *Lyon ville industrielle*, PUF.

LAMBERT (C) : 1922, *Comptabilité et organisation administrative dans l'industrie*, Dunod.

LANDAUER (A) : 1919, *Essai sur l'établissement des prix de revient*, *Société de Comptabilité de France*.

LANE (H) : 1896, A Method of determining Selling Price, *Transactions ASME*, n° 18.

LANG (T) : 1944, *Cost Accountant's handbook*, Ronald Press.

LATOUR (B) : 1995, *La science en action*, Folio.

LAUZEL (P) : 1948, *Plan Comptable*, C.N.I.E.

LAUZEL (P) et CIBERT (A) : 1958, *Le plan comptable commenté*, Foucher.

LEAUTEY (E) et GUILBAULT (A) : 1903, *Principes généraux de comptabilité*, Berger-Levrault.

LEAUTEY (E) et GUILBAULT (A) : 1889, *La science des comptes mise à la portée de tous*, Librairie comptable et administrative.

LEEMANS (L) et LABAR (A) : 1949, *Administration organisation et comptabilité industrielles*, Ed. Scientifiques et littéraires.

LEMARCHAND (Y) : 1993, *Du dépérissement à l'amortissement : Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*, Ouest éditions.

- LEMARCHAND (Y) : 1994, *Vers un programme de recherche en histoire de la comptabilité*. Mémoire pour l'habilitation à diriger des recherches, Université Paris XII.
- LEMARCHAND (Y) : 1994, Histoire de la comptabilité, éléments d'historiographie comparée, Actes du XIVème congrès de l'AFC Paris, p. 33-51.
- LEROUX-CALAS (M) : 1996, *L'entreprise et la recherche, un siècle de recherche industrielle à Pechiney 1886-1986*, Rive Droite.
- LEROY (T) : 1919, *Essai mathématique sur les prix de revient des transports apr chemin de fer*, Gauthier-Villars.
- LEROY (T) : 1923, Essai de détermination du prix de revient des transports par chemins de fer, Esquisse d'une tarification résultant de la connaissance du prix de revient, in *L'organisation scientifique*, Congrès de juin 1923, Paris : Ravisse, p. 243-286.
- LEVY-LEBOYER (M) : 1974, Le patronat français a-t-il été malthusien ?, *Le mouvement social*, n° 88, juil-septembre p. 3-49.
- LITTLETON (A) : 1988, *Accounting Evolution to 1900*, Garland Publishing Inc. 3ème éd.
- LOEB (P) : 1956, *Le budget de l'entreprise*, PUF.
- LOFT (A) : 1988, *Understanding Accounting in its Social and Historical Context* , Garland Publishing Inc.
- LOFT (A) : 1986, Towards a critical understanding of accounting: the case of cost accounting in the U.K., 1914-1925, *Accounting Organizations and Society*, vol. 11, n° 2, p. 137-169.
- LOFT (A) : 1995, "Critical Management Accounting" in *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall.
- LORINO (P) : 1989, *L'économiste et le manager*, La découverte.
- LOUBET (J-L) : 1990, *Automobiles Peugeot. Une réussite industrielle 1945-1974*, Economica.
- LOUBET (J-L) : 1995, *Citroën, Peugeot, Renault et les autres*, Le Monde éditions.
- LOUIS (J) : 1923, Les éléments du prix de revient, in *L'organisation scientifique*, Congrès de juin 1923, Paris, Ravisse p. 213-234.
- LUCAS (M) : 1927, *Nouveau cours de comptabilité et d'organisation comptable*, Thaon-les-Vosges.
- LUDWIG (H) : 1930, *Le contrôle budgétaire dans les entreprises industrielles*, Librairie de documentation.
- MABIT (J) : 1946, *Monographie comptable sur la comptabilité des prix de revient/ L'organisation des sociétés*, SRIP/ Dormann.
- MAL (L) et CASTELAIN (L) : 1939, *Précis de comptabilité industrielle*, de Boeck.
- MALO (J-L) : 1987, La comptabilité en partie triple : à la recherche d'une nouvelle dimension du système d'information comptable, Actes du congrès de l'AFC, p. 423-445.
- MALO (J-L) : 1989, Première approche d'un cadre méthodologique de recherche en comptabilité, Actes du congrès de l'AFC, p. 384-420.

- MALO (J-L) : 1990, Les dépassements de la comptabilité en partie double. 3ème cycle en gestion d'entreprise. Université de Fribourg-Genève-Lausanne, p. 203-235.
- MALO (J-L) : 1995, "Les tableaux de bord comme signes d'une comptabilité "à la française", in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher.
- MARCHAL (J) : 1897, *Comptabilité standard*, J. Marchal.
- MARCHAL (J) : 1964, *Le mécanisme des prix*, Ed. Génin.
- MARCO (L) : 1992, Histoire du management en France : la question des origines effectives, *Collection Histoire, Gestion, Organisation*, n° 1 p. 135-148.
- MARCO (L) : 1993, *La pensée managériale française (1675-1975)*, Sciences de la société - ANDESE.
- MAREUSE (M) : 1938, *Le contrôle de gestion dans les entreprises*, Dunod.
- MARGAIRAZ (M) : 1991, *L'Etat, les finances et l'économie. Histoire d'une conversion 1932-1952*, Comité pour l'histoire économique et financière de la France.
- MARLIO (L) : 1938, *Le sort du capitalisme*, Flammarion.
- MARSHALL (A) : 1909, *Principes d'économie politique*, Giard et Brière.
- MARROU (H) : 1954, *De la connaissance historique*, Seuil.
- MARTIN (A) : 1948, *Comptabilité analytique d'exploitation*, Delmas.
- MARTIN (A) : 1953, *Standards et budgets d'exploitation (contrôle budgétaire)*, Delmas.
- MATTERN (E) : 1926, *Création, organisation et direction des usines*, Dunod.
- MAZARS (R) : 1971, *Calcul et contrôle des prix de revient*, Delmas.
- MERIGOUX (A) : 1928, *La comptabilité industrielle - Son organisation - Son fonctionnement*, Librairie Polytechnique.
- McNAIR (C) et VANGERMEERSCH (R) : 1996, The fall of Management Accounting: The NIRA and the Homogenization of Cost Practices in the United States, *7th World Congress of Accounting Historians* p. 39-58.
- METCALFE (H) : 1886, The Shop-Order System of Accounts, *Transactions ASME*, n° 7.
- MEULEAU (M) : 1992, *Les HEC et l'évolution du management en France (1881 - Années 1980)*, Thèse d'Etat.
- MILHAUD (J) : 1956, *Chemins faisant*, Hommes et techniques.
- MILLER (J.G.) et VOLLMANN (T.E.) : 1985, La face cachée de l'usine, *Harvard-L'expansion*, septembre-octobre p. 79-86.
- MILLER (P) et O'LEARY (T) : 1987, Accounting and the Construction of the governable person, *Accounting, Organizations and Society*, vol.12, n° 3 p. 235-265.
- MILLER (P) , HOPPER (T) et LAUGHLIN (R) : 1991, The New Accounting History : an Introduction, *Accounting, Organizations and Society*, vol.16, n° 5/6 p. 395-403.

- MILLER (P) et NAPIER (C) : 1993, Genealogies of Calculation, *Accounting Organizations and Society*, vol. 18, n° 7/8 p. 631-647.
- MOUTET (A) : 1975, Les origines du système de Taylor en France. Le point de vue patronal 1907-1914, *Le mouvement social*, octobre-décembre p. 15-49.
- MOUTET (A) : 1983, La première guerre mondiale et le taylorisme, Actes du colloque international sur la taylorisme, p. 67-81.
- MOUTET (A) : 1984, Ingénieurs et rationalisation. Dans l'industrie française de la Grande Guerre au Front populaire, *Culture technique*, n° 12 p. 137-153.
- MOUTET (A) : 1987, Une rationalisation du travail dans l'industrie française des années trente, *Annales Economie, Société, Civilisations*, n° 5 p. 1061-1078.
- MOUTET (A) : 1992, *La rationalisation industrielle dans l'économie française au XXème siècle. Etude sur les rapports entre changements d'organisation technique et problèmes sociaux (1900-1939)*, Thèse d'Etat.
- MURON (L) : 1995, *Marius Berliet*, LUGD.
- NACA : 1925, Proceedings of the 6th International Cost Conference, pas précisé.
- NADAL (J) : 1930, Le prix de revient des transports par chemin de fer, *Annales de Ponts et Chaussées*, n° 11 p. 217-238.
- NAVIER (H) : 1835, *Note sur la comparaison des avantages respectifs de diverses lignes de chemins de fer*, Carillan-Gœury.
- NIETZSCHE (F) : 1988, *Seconde considération intempestive*, Garnier Flammarion.
- NIKITIN (M) : 1989, *Naissance et développement du contrôle de gestion chez Saint-Gobain 1820-1945*, DEA : Sciences de Gestion .
- NIKITIN (M) : 1992, *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, Thèse en Sciences de Gestion.
- NIKITIN (M) : 1994, Mémoire pour l'habilitation à diriger des recherches, Université Paris Dauphine.
- NORDLING (W) : 1886, Note sur le prix de revient des transports sur les chemins de fer, *Annales des Ponts et Chaussées*, n° 10 p. 292-303.
- NUSBAUMER (E) : 1924, *L'organisation scientifique des usines*, Nouvelle Librairie Nationale.
- PACAUD (R) : 1946, Introduction à la comptabilité des prix de revient, *Société de Comptabilité de France*.
- PARENTEAU (J) : 1955, *Contrôle de gestion par méthode budgétaire*, Hommes et techniques.
- PARETO (V) : 1927, *Manuel d'économie politique*, Giard.
- PARIS (G) : 1946, *Le prix de revient dans l'industrie*, Delachaux & Niestlé.
- PARKER (R.H.) : 1969, *Management Accounting: an Historical Perspective*, MacMillan.

- PASDERMADJIAN (H) : 1934, *Résumé de comptabilité industrielle*, Commission de rationalisation.
- PASDERMADJIAN (H) : 1936, *Le mémento de l'organisateur*, Ed. L'efficienc.
- PEREIRE (G) : 1912, *Essai sur une méthode de comptabilité des chemins de fer*, Gauthier-Villars.
- PERISSE (S) : 1895, *Eléments de comptabilité pratique*, Librairie Polytechnique.
- PERRIDON (L) : 1951, *Le calcul du profit par l'Ecole d'Amsterdam*, Institut Technique des Salaires.
- PERRIN (G) : 1962, *Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode G.P.*, Dunod.
- PICARD (M) : 1927, *Des frais généraux*, Experta.
- PILLET-WILL (M-F) : 1832, *Examen analytique de l'usine de Decazeville*, Dufart.
- PINCELOUP (C) : 1993, *Histoire de la comptabilité et des comptables*, Edi-Nice.
- Plan Comptable 1941 : 1943, *Projet de cadre comptable général élaboré par la Commission industrielle instituée le 22 avril 1941*, Delmas.
- Plan Comptable 1947 : 1947, *Plan comptable général*, Imprimerie nationale.
- Plan Comptable 1957 : 1957, *Plan comptable général*, Imprimerie Nationale.
- POPPER (K) : 1990, *La logique de la découverte scientifique*, Payot.
- PRADENC (M) : 1931, *Des frais de fabrication et leur répercussion sur les prix de revient*, Berran.
- PROST (A) : 1996, *Douze leçons sur l'histoire*, Seuil.
- RAM de (G) : 1909, Quelques notes sur un essai d'application du système Taylor dans un grand atelier de mécanique français, *La Revue de Métallurgie*. Mémoires, Tome VI, n°9 p. 929-933.
- RANCIERE (J) : 1992, *Les mots de l'histoire : essai de poésie du savoir*, Seuil.
- RAPIN (A) et POLY (J) : 1956, *Comptabilité analytique d'exploitation*, Dunod.
- REID (D) : 1986, Genèse du Fayolisme, *Sociologie du travail*, n° 1, p. 75-93.
- REID (D) : 1988, Fayol : excès d'honneur ou excès d'indignité ?, *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre p. 151-159.
- REYMONDIN (G) : 1909, *Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la science des comptes*, co-édité par la Société Académique de Comptabilité et les librairies-éditeurs V. Giard et F. Briere, Paris.
- REYMONDIN (G) : 1928, *Contribution à la Restauration économique et financière de la France et à l'organisation de la Nation en temps de guerre*, Experta.
- RICHARD (J) : 1988, Pour un plan comptable moniste français, Actes du congrès de l'AFC, p. 306-357.

- RICHARD (J) : 1995, The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945: Some historical elements, *European Accounting Review*, vol. 4, n° 1 p. 81-124.
- RIMAILHO (E) : 1928, *Etablissement des prix de revient* , Confédération Générale de la Production Française .
- RIOUX (J) : 1983, *La France de la Quatrième République*, Points.
- ROIF (A) : 1898, *Questions d'enseignement commercial*, Guillaumin.
- ROSLENDER (R) : 1995, "Critical Management Accounting" in *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall.
- ROUSSEL (G) : 1947, *Prix de revient et comptabilité industrielle dans une usine de transformation de l'aluminium*, Mémoire d'ingénieur commercial.
- SAINT-LOUP () : 1962, *Marius Berliet l'inflexible*, Les Presses de la Cité.
- SATET (R) et VORAZ (C) : 1956, *Les graphiques, moyen de direction des entreprises*, Ed. de l'entreprise moderne.
- SCHERRER (L) : 1951, *Comptabilité industrielle ou comptabilité analytique d'exploitation*, Delagrave.
- SCHUELLER (E) : 1941, *La révolution de l'économie*, Sté d'éditions modernes parisienne.
- SCHUMPETER (J.A.) : 1983, *Histoire de l'analyse économique*, Gallimard 3 volumes.
- SIMONNEAU (C) : 1931, *Prix de revient et pourcentages*, édité par l'auteur.
- SIRINELLI (J) : 1994, *Génération intellectuelle. Khâgneux et Normaliens dans l'entre-deux-guerres*, PUF.
- SLOAN (A) : 1963, *My Years with General Motors*, PUF.
- SOLOMONS (D) : 1968, The historical development of costing, in *Studies in Cost Analysis*, Sweet & Maxwell, Londres p. 3-49.
- SOWELL (E) : 1973, *The Evolution of the Theories and Techniques of Standard Costs* , University of Alabama Press.
- STANDISH (P) : 1990, Origines du Plan Comptable général : Evaluation des pressions allemandes et françaises, Actes du 11ème congrès de l'AFC, vol. 1 p. 375-401.
- STANDISH (P) : 1990, Origins of the Plan Comptable général: a Study in Cultural Intrusion and Reaction, *Accounting and Business Research*, vol. 20, n° 80 p. 337-351.
- STEWART (R.E.) : 1992, Pluralizing Our Past : Foucault in Accounting History, *Accounting Auditing Journal*, vol.5, n° 2 p. 57-73.
- STUVERAS (H) : 1926, *Le Prix de Revient dans l'industrie*, Editions de l'Usine.
- TAYLOR (F.W.) : 1913, *La direction des ateliers*, Dunod.
- THORENS (R) : 1954, *Le prix de revient et décompte d'exploitation. Méthode de calcul des prix de revient en harmonie avec l'économie d'entreprise*, Delachaux et Niestlé.
- THUILLIER (G) et TULARD (J) : 1991, *La méthode en histoire*, PUF 2ème éd.

- THUILLIER (G) et TULARD (J) : 1993, *Les écoles historiques*, PUF 2ème éd.
- TROSSEN (J) : 1934, *Le calcul des prix de revient industriels spécialement au point de vue du degré d'exploitation*, Université de Louvain.
- VANGERMEERSCH (R) : 1988, *Alexander Hamilton Church : A Man of Ideas for All Seasons*, Garland Publishing Inc.
- VANUXEM (P) et WILBOIS (J) : 1919, *Essai sur la conduite des affaires et la direction des hommes : une doctrine française : l'administration expérimentale*, Payot.
- VERDIER (P) : 1923, Comptabilité et prix de revient, in *L'organisation scientifique*, Congrès de juin 1923, Paris : Ravisse, p. 235-242.
- VEYNE (P) : 1979, *Comment on écrit l'histoire suivi de Foucault révolutionne l'histoire*, Seuil.
- VEYRENC (A) : 1958, *Exposé pratique du Plan comptable général*, Durassié.
- VILLERS (R) : 1955, The Origin of the Break-even Chart, *The Journal of Business*, January.
- VINEN (R) : 1991, *The politics of French business 1936-1945*, Cambridge University Press.
- VLAEMINCK (J) : 1956, *Histoires et doctrines de la comptabilité*, Dunod.
- WEBER (C) : 1966, *The Evolution of the Direct Costing*, Center for International Education and Research in Accounting.
- WEBER (E) : 1994, *La France des années 30*, Fayard.
- WEIL (S) : 1951, *La condition ouvrière*, Gallimard.
- WELLS (M.C.) : 1978, *Accounting for Common Costs*, Center of International Education and Research in Accounting.
- WHITMORE (J) : 1908, Shoe Factory Accounts, *Journal of Accountancy*, mai, p. 12-25.
- WIBRATTE (E) : 1925, *Les ingénieurs et la comptabilité moderne à comptes doubles*, Danel.
- WIEVIORKA (O) : 1985, Une droite moderniste et libérale sous l'Occupation. L'exemple de la Vie Industrielle, *Histoire, économie et société*, n° 3, p. 397-431.
- WILLIAMS (J) : 1922, A Technique for the Chief Executive, *Bulletin of the Taylor Society*, vol. 7, n° 2 , p. 47-68.
- WILLIQUET (S) : 1947, *Contrôle budgétaire dans une grande entreprise belge*, Société royale chambre belge des comptables.
- WRIGHT (W) : 1962, *Direct Standard Costs*, The new manager's library.

Reuves dépouillées

Reuves orientées « ingénieurs », période 1880-1940

Annales des Ponts et Chaussées

Annales des Mines

Bulletin de la Société d'encouragement pour l'Industrie Nationale

Bulletin de la Société des ingénieurs civils de France

Génie civil

Revue de Métallurgie (à partir de 1904)

Technique moderne (à partir de 1908)

Reuves orientées « gestionnaires », période 1930-1960

Bulletin du Comité National de l'Organisation Française

Le Commerce

La comptabilité et les affaires

Experta

Hommes et technique

Mon Bureau / L'organisation

Science et industrie

Revue américaine, période 1936-1960

National Association of Cost Accountants (NACA) Bulletin

Archives consultées

Entreprises, archives privées

1. Berliet. Fondation de l'automobile Marius Berliet, 39 Avenue Esquirol 69003 Lyon.
2. Bull. Nanterre, Hauts de Seine.
3. Pechiney. Institut pour l'histoire de l'aluminium, immeuble Balzac, Paris La Défense.
4. Peugeot. Musée Peugeot, carrefour de l'Europe, Sochaux.
5. Renault. Société d'histoire. 27, rue des Abondances, Boulogne-Billancourt.
6. Saint-Gobain. 27, rue de la vallée Maillard, Blois.
7. Schneider. Académie François-Bourdon, Le Creusot.

Entreprises, archives nationales

1. Arbel. Fonds 70 AQ
2. Decazeville. Fonds 59 AQ et 110 AQ
3. Eiffel. Fonds 152 AQ
4. Renault. Fonds 91 AQ
5. Schneider. 187 AQ

Archives personnelles

1. Jean Coutrot. Archives nationales, 468 AP
2. Ernest Mattern. Papiers confiés à l'historien Yves Cohen.

Cas du Centre de Perfectionnement des affaires (CPA)

Archives de la Chambre de commerce et d'industrie de Paris. 16, rue Chateaubriand, Paris.

Personnes interviewées

1. Paul Berliet les 12 octobre et 4 décembre 1995.
2. M. Bommensath, consultant retraité de la Cegos, le 19 mars 1993.
3. M. Doupeux, ingénieur retraité de Renault, le 8 février 1996.
4. M. Dumondel, ingénieur retraité de Renault, le 6 janvier 1996.
5. M. Gélilier, président d'honneur de la Cegos, les 9 avril 1993 et 27 mars 1994.
6. M. Josselin, ingénieur retraité de Pechiney, les 11 et 19 juin 1996.
7. M. N'Guyenn-Huu, ingénieur retraité de Renault, le 17 janvier 1996.
8. M. Perrin, cadre retraité de Saint-Gobain, le 4 mars 1994.

Archives du Crédit Lyonnais consultées pour les entreprises

1. Berliet
2. Pechiney
3. Renault
4. Saint-Gobain

ANNEXES

Annexe 1

Auteur	Année	POINT MORT	CONCEPT MARGINAL
LEAUTEY GUILBAULT	1889		
DAUBRESSE	1903		
BOURNISIEN	1909	"RELATION FF/CA" p. 138	
EDOM	1911	"RELATION FF/CA" p. 114	
CHARPENTIER	1919	"RELATION FF/CA" p. 229	
BERRAN ET FUZET	1922		
CALMES	1922		
GOING BUXTON	1922		
LAMBERT	1922	"RELATION FF/CA" p. 205	
JULHIET	1922		
FEJES	1923		
BERTRAND THOMPSON	1924		
RESER	1926	point mort/ p.108	
STUVERAS	1926		
LUCAS	1927		
DORMOY	1927		
RIMAILHO	1928		
BLANDIN	1928		
CROIZE	1928		
FAURE	1928		
DUBUS-DELOS	1928		
SIMONNEAU	1931	point mort/ p.102	
SCHUBERT	1932		
WILLIQUET	1933		
BILLIERE	1934	ouvrage sur point mort	
DELAPORTE	1934		
TROSSEN	1935	p. 59	p. 55
PASDERMADJIAN	1936		
BOURQUIN	1937	p. 128-137	
CHEVALIER	1937		
CEGOS	1937		
MAREUSE	1938		
MAL ET CASTELAIN	1939		
PLAN COMPTABLE	1942		
CHARDONNET	1946		
MABIT	1946		
PACAUD	1946		
PARIS	1946		p. 167 et p. 200-210
PLAN COMPTABLE	1947		
ROUSSEL	1947		
BRUNERIE	1947		
PAUWELS	1947	p. 114	p. 99
DANTY-LAFRANCE	1948	p.13 et p.42	
BRUNET	1948		
MARTIN	1948	non en 48, apparaît en 53	p. 208-212
LEEMANS ET LABAR	1949		p. 337
BATARDON	1951		
DEMONET ET PINCELOUP	1951		

Auteur	Année	POINT MORT	CONCEPT MARGINAL
PERRIDON	1951		p. 30-32
SCHERRER	1951	non en 51, apparaît en 58	rien en 51, apparaît en 58
CHARMONT-PARENTEAU	1952	non, Parenteau 55,oui	p. 30
MARTIN	1953	point mort	prix marginal
THORENS	1954	p. 194	p. 18 et 194
PARENTEAU	1955	point mort	prix marginal
RAPIN ET POLY	1955		
LOEB	1956	p. 47	
PLAN COMPTABLE	1957	p. 200	
SCHERRER	1958	p. 30	p. 28
BOUCHET	1958	p. 54-60	p. 69 et suivantes
CAMPION	1958	chapitre 27,28,32,33,35	cf chapitre 27,28,32,33,35
COURT ET REVERDY	1958	Tome 2, chapitre 13-15	Tome 2, chapitre 13 et 15
LAUZEL	1958	Tome 1, p. 160-169	Tome 2 p. 307-375.

Cette liste n'est évidemment pas exhaustive, d'autres ouvrages traitant du prix de revient furent publiés au cours de la période 1880-1960. Il en est que nous avons localisés aux archives de la Chambre de commerce de Paris, mais non consultables lors de nos recherches, à savoir :

- PILLONEL Auguste. *Le contrôle de gestion*. Cote [454.157]
- TEXIER Marcel. *Précis de comptabilité industrielle*. Cote [108.221]
- TRINQUIER Maurice. *Comptabilité industrielle*. Cote [454.267]

Par ailleurs, au cours de nos lectures, nous avons trouvé mention des ouvrages suivant, sans précisions complémentaires et sans qu'il nous fût possible d'en trouver la trace physique :

ANDROUIN Jean. *Le contrôle de l'exploitation par le prix de revient continu*. Association technique de fonderie, 1925.
 BARRENNES. *Les prix de fabrication en imprimerie*. 1908.
 L. BUNZE. *La répartition des frais en comptabilité industrielle*.
 L. HENON. *Etude pratique sur la comptabilité industrielle*. Ed. L'Usine,
 G. JADOT. *Le contrôle de gestion des entreprises à l'aide du budget*.
 M. LUGRIN et M. REITELL. *Le contrôle des frais et les taux standards*.
 C. HOURIET. *Etude pratique sur la comptabilité industrielle*.
 L. LEFEBVRE. *Principes de comptabilité industrielle*.
 J. SIMMERAY. *Principes et éléments d'une comptabilité à prix standards*. Hommes et techniques, 1959.
 Marios N.TSIMARAS. *Essai critique sur les fondements de la comptabilité*. Paris, Giard, 1932.

Annexe 2

Nom	Année	Référence CPA
Allix	1930	I-19
Lassalle	1931	S.A. 181
Sartel	1931	I-206
société du Gaz de Paris	1931	I-228
Fonderies Lehman	1931	I-370
Girard	1932	I-396
Chambre syndicale du papier	1932	I-411
Compagnie d'électrochimie Graser	1933	I-562
société française de matériel à Vierzon	1934	I-717
Minerva	1934	I-728
Compagnie du fil de lin	1934	I-872
Compagnie des mines de Grande Chapelle	1935	I-762
Moteurs Donge	1935	I-909
Forges d'Homécourt	1936	I-990
Imprimerie Delmas	1936	I-1044
Tissages Viala	1936	I-1048
Compagnie générale d'électro-métallurgie	1937	I-1173
Hauts fourneaux de l'Est	1937	I-1177
Etablissements mécaniques Delaunay	1937	I-1181
Compagnie française de bonnetterie	1937	I-1187
Filatures de Gardanne	1937	I-1220
Bouchayer et Viallet	1937	I-1292
Filatures de coton Munirey	1937	I-1305
Chocolaterie du centre	1937	I-1310
société Laurin	1938	I-168
Lip (savoureuse citation sur stock)	1938	SA-1356
Soieries Larrieu	1938	I-1409
entreprise industrielle charentaise	1938	I-1422
Compagnie électrique Ribiera	1938	I-1433
Imprimerie Digonnay	1938	I-1438
Courlay	1941	I-1549
Imprimerie des Galeries Lafayette	1941	I-1577
Imprimerie Bergerat Dupont	1942	I-1711
MFTC	1942	I-1717
Boitel	1942	I-1751
SATH (Bréguet)	1943	I-1889
Sté de construction aéronautique de l'Oues	1943	I-1858
Sté française radio-électrique (Lebel)	1944	I-2001
Claudiel	1944	I-2006
Marnier (MFTC)	1944	I-2010
Guillaumat	1944	IA-2021
Sté française de produits chimiques	1945	C-2058
Arnoux	1945	I-2080
Imprimerie centrale	1948	I-2457
Atelier de construction Bernier	1948	I-2458
Acieries du Centre	1948	I-2471
Jupiler (Mobil)	1949	I-2558
Brevets Léonard	1949	F-2570

Annexe 2

Nom	Année	Référence CPA
Le tigre vert	1951	I-2799
OTOLAC	1952	S-2913
Labrique	1952	I-2917
Ledoré	1953	I-3044
Delattre	1953	I-3056
Lepic	1954	I-3151
Auguste Le Roi	1954	I-3157
Les grandes Presses	1955	I-3251
Produits chimiques de l'Est (Ugine)	1955	I-3262
France-Levage	1956	I-3387
Stella (Renault)	1956	I-3395
Produits d'entretien moderne	1958	OF-3614
Syndicat des fabricants de fils et câbles	1958	OF-3619
Dupont et fils	1958	OF-3629
CEPRE (Hispano-Suiza)	1958	AS-3676
Leblanc	1958	DE-3691
Bonfils (Hervé et fils)	1958	OF-3746
Antoine (Saint-Gobain, Simca, Renault)	1959	DE-3821
Sauvegrain	1960	OF-3889
Coffres-forts Dubois (Fichet)	1960	OF-3892

TABLE DES ILLUSTRATIONS

• Le prix de revient comptable.

Un discours hégémonique (1880-1930) 26

FIGURE 1 : REGISTRE DU PROLETAIRE	41
FIGURE 2 : INVENTAIRE-BILAN DU PROLETAIRE	42
FIGURE 3 : LA SEPARATION DES COMPTABILITES SELON BOURNISIE	47
FIGURE 4 : COMPTABILITE GENERALE ET ANALYTIQUE SELON CATOR	48
FIGURE 5 : JOURNAL D'ENTREES ET SORTIES SELON BATARDON	56
FIGURE 6 : JOURNAL AUXILIAIRE DES ACHATS ET BON DE MAGASIN	57
FIGURE 7 : BON DE RETOUR SELON BLANDIN	58
FIGURE 8 : LA MESURE DU TEMPS	63
FIGURE 9 : BON DE TRAVAIL SELON JULHIET	65
FIGURE 10 : BUREAU DES « PRIX DE REVIENT »	70

• Le prix de revient uniforme.

Une approche technocratique (1930-1950) 73

FIGURE 1: TABLEAU CEGOS, RAPPORT DE 1928 DU LT-COLONEL RIMAILHO	98
FIGURE 2 : DISTINCTION FRAIS CONSTANTS ET VARIABLES SELON FEJES	101
FIGURE 3 : CORRELATION ENTRE FRAIS GENERAUX ET PRIX DE REVIENT, 1880-1928	105
FIGURE 4 : CORRELATION ENTRE FRAIS GENERAUX ET PRIX DE REVIENT, 1928-1948	106
FIGURE 5 : REPARTITION DES FRAIS GENERAUX SELON DELMAS	108
FIGURE 6 : SCHEMA LOGIQUE DE L'IMPUTATION CHEZ DELMAS	109
FIGURE 7 : HISTORIQUE MACHINE SELON BLANDIN	112
FIGURE 8 : TABLEAU DE REPARTITION DES FRAIS GENERAUX SELON BLANDIN, 1928	114
FIGURE 9 : DETAIL DU TABLEAU DE BLANDIN	115
FIGURE 10 : TABLEAU DE REPARTITION CEGOS, 1937	117
FIGURE 11 : TABLEAU DE REPARTITION SELON CHARLES BRUNET	120
FIGURE 12 : FEUILLE DE REPARTITION EN ALLEMAGNE SELON TROSSEN, AVANT 1929	121
FIGURE 13 : FEUILLE DE REPARTITION PROPOSEE PAR LE PLAN COMPTABLE 1947	122

• Le direct costing

Enquête sur l'histoire d'un concept intraduisible 183

FIGURE 1 : LE GRAPHIQUE DE HESS ET CELUI DE RAUTENSTRAUCH	208
FIGURE 2 : UNE PRESENTATION EN MARGES SPECIFIQUES	210
FIGURE 3 : L'ACCROISSEMENT DE LA PRODUCTIVITE DU TRAVAIL	240
FIGURE 4 : CROISSANCE DE LA PRODUCTION FRANÇAISE	244
FIGURE 5 : SCHEMA LOGIQUE DE DIFFUSION DU DIRECT COSTING A LA FRANÇAISE	249
FIGURE 6 : LE DIRECT COSTING AU CPA	256

TABLE DES ILLUSTRATIONS

• Saint-Gobain

La marche vers les coûts standard et le direct costing 264

FIGURE 1 : PRIX DE REVIENT COMPTABLE EN 1933	269
FIGURE 2 : PRIX DE REVIENT COMPTABLE EN 1937	271
FIGURE 3 : PROJET DE CONTROLE DES PRIX DE REVIENT EN 1937	274
FIGURE 4 : IMPUTATION DES DEPENSES EN 1946	281
FIGURE 5 : TABLEAU DEBIT D'EXPLOITATION, 1946	282
FIGURE 6 : LE PRIX DE REVIENT TECHNIQUE, REFORME DE 1946	284
FIGURE 7 : COMPARAISON DES PRIX DE REVIENT D'USINES, 1957	291
FIGURE 8 : RESULTATS DE LA DIVISION	297
FIGURE 9 : RACCORDEMENT COMPTABILITE GENERALE ET ANALYSE BUDGETAIRE	299

• Pechiney.

L'intelligence et la coquetterie 302

FIGURE 1 : CHRONOLOGIE DES PRESIDENTS DE PECHINEY	308
FIGURE 2 : COMPARAISON DE PRIX DE REVIENT 1930, 1931, 1932	314
FIGURE 3 : ARTICULATION COMPTABLE AVEC COMPTES DE GESTION, 1953	316
FIGURE 4 : GRAPHIQUE DE MAXIMISATION DES PROFITS, EN 1933	321
FIGURE 5 : APPROCHE DU PRIX DE REVIENT EN CHARGES FIXES ET VARIABLES	322
FIGURE 6 : PRIX DE VENTE DE L'ALUMINIUM ENTRE 1903 ET 1942	327
FIGURE 7 : EVOLUTION DU PRIX DE REVIENT DURANT LA PREMIERE GUERRE	329
FIGURE 8 : COURRIER DE LEVEL A TOUSSAINT EN 1918	334
FIGURE 9 : FORMULAIRE DE HAUSSE DE PRIX SELON PRIX DE REVIENT, 1941	342
FIGURE 10 : CALCUL DU PRIX DE REVIENT ET DU PRIX DE VENTE OFFICIEL, 1943	346

• Berliet.

Le manager empêché 353

FIGURE 1 : LE CALCUL DU PRIX DE VENTE PAR LA « CULBUTE » EN 1902	356
FIGURE 2 : ORGANIGRAMME EN 1922	365
FIGURE 3 : NOTE DE SERVICE RELATIVE AUX FEUILLES DE ROUTE, JANVIER 1921	367
FIGURE 4 : EXEMPLE DE DEVIS EN 1923	369
FIGURE 5 : ECART ENTRE DEVIS ET REALISATION DANS LES ANNEES 1920	373
FIGURE 6 : DECISION TARIFAIRE EN CONSEIL D'ADMINISTRATION, ANNEES 1920	376
FIGURE 7 : UNE DEMARCHE D'ABSORPTION DES FRAIS FIXES	380
FIGURE 8 : BENEFICES BERLIET ENTRE 1925 ET 1940	387
FIGURE 9 : UNE PRESENTATION EN DIRECT COSTING DANS LES ANNEES 1960	393

TABLE DES ILLUSTRATIONS

• Renault.

Il y a loin de la coupe aux lèvres

396

FIGURE 1 : PREMIER LIVRE DE COMPTES, 1898	399
FIGURE 2 : CORRELATION PRIX DE REVIENT, PRIX DE VENTE, 1910	400
FIGURE 3 : COEFFICIENTS DE FRAIS GENERAUX RAPPORTES A LA M.O.D., 1917	405
FIGURE 4 : FRAIS GENERAUX FIXES ET VARIABLES	406
FIGURE 5 : EFFECTIF DU SERVICE PRIX DE REVIENT EN 1924	410
FIGURE 6 : COMPARAISON ENTRE DEVIS ET REALISATION, 1922	411
FIGURE 7 : EXEMPLE DE DEVIS, 1935	412
FIGURE 8 : COMMISSION DES ECONOMIES EN 1928	415
FIGURE 9 : COMPARAISON DES TAUX HORAIRES ENTRE 1936 ET 1937	417
FIGURE 10 : METHODE DE CALCUL DE PRIX DE REVIENT D'UNE PIECE, 1938	423
FIGURE 11 : LE COMPTE D'EXPLOITATION PAR DEPARTEMENT, 1938	424
FIGURE 12 : ORGANIGRAMME EN 1960	431
FIGURE 13 : COMPTE D'EXPLOITATION CHEZ PEUGEOT EN 1926	437

INDEX

A

American Society of Mechanical Engineers (ASME) 134; 141-144; 156
Ansotte C. 39
Atkins P. 153; 182

B

Banks E. 358; 359
Bata T. 435; 436; 438; 440; 441
Batardon L. 54; 55; 56
Baum C. 230; 231
Benoit J. 303; 304; 310; 313; 315; 317-319; 323; 324; 330; 344; 345; 347; 349; 351; 448; 449
Berliet P. 359; 363; 384; 391; 392
Berliet M. 20; 353-395; 401; 434; 440; 449
Berran A. 29; 30; 39; 366
Bertrand Thompson C. 67; 79; 159; 182; 445
Bhimani A. 13; 14; 396; 397; 401; 433; 447
Billière M. 251
Blairon H. 31; 33; 43; 45; 51; 64; 85; 96
Blandin A. 52; 55; 58; 60; 66; 75; 76; 86; 89; 90; 96; 112; 113; 114; 115; 118; 119
Bodt de G. 196; 254
Bodt de J.P. 196; 254
Bosseler N. 12; 287; 292; 304
Bossuat G. 167
Bouchet G. 254
Bouquin H. 12; 178; 228
Bournisien J. 39; 40; 46; 47; 64; 75; 76; 85; 87; 95; 96; 107; 163; 165
Bourquin M. 60; 61; 88; 119; 163; 165; 292
Boyer A. 185; 258
Breguet L. 251
Brunet C. 43; 118; 120; 123; 161
Burrows G.H. 204
Buxton Going C. 66; 110; 182

C

Caillet L. 270; 272; 273; 285-287; 300; 445
Cailluet L. 304; 307; 311; 323; 325; 330; 343
Calmès A. 30; 33-36; 39; 40; 59; 67; 78; 84; 111; 113
Cambon V. 181
Camman E. 150; 151
Campion G. 176
Caquas J. 59; 61; 67; 96; 251
Carlioz J. 392
Castelain L. 88; 118
Cegos G. 6; 12; 16; 19; 76-84; 90; 92; 94; 96-99; 102; 113; 116-118; 123; 156; 164; 172-174; 223; 251; 275; 283; 287; 293; 310; 310; 319; 341; 384; 388; 419; 438; 440
Centrale Ecole 49; 52; 102; 161; 273; 276; 283; 351; 420; 433
CGPF 12; 304; 341; 384; 438; 439
Chardonnet L. 34; 45; 87; 113; 123; 159
Charmont L. 173; 252; 286
Charpentier P. 66; 67; 110; 111; 156
Chatfield M. 9; 222
Chenevoy M. 409; 413; 419; 438
Cheysson E. 231; 232; 251; 257
Chezleprêtre J. 81; 125
Church A. H. 96; 104; 110; 113; 143-146; 149; 154; 157; 159; 221; 222; 277; 278; 300; 448
Cibert A. 10; 254; 268
Clark J.M. 190; 197; 199; 200; 203-205; 257
CNOF 161; 162; 164; 181; 182; 233; 234; 251; 265; 268; 351; 436; 440
Coase R. 197; 200; 201; 203; 204; 257; 323
Cohen Y. 13; 19; 44; 353
Colasse B. 16
Commesnil G. 113; 163-165; 250; 251; 253
Communeau M. 80
COST 80; 81; 82; 83; 223; 335
Court M. 123; 176; 254
Courtillet J. 254
Coutrot J. 76; 80; 81; 82; 103; 125; 302; 313; 325; 335; 339-341; 388; 434; 436; 438; 439
CPA 171; 177-179; 251-253; 255; 256; 295; 324; 430
Croizé A. et H. 44; 49; 86; 94

D

Daubresse L. 75; 85; 88; 89; 95
 Dautry R. 343; 385; 388
 Daviet JP 264; 265; 270; 272; 273; 300
 Dean J. 194; 195; 197; 199; 200; 203; 204;
 257
 Delaporte R. 29-31; 60; 61; 75; 84; 86; 90;
 118; 157-159
 Delmas G 107; 108; 109; 118
 Dubreuil H. 335; 436; 450
 Duchemin J. 304
 Dumarchey J. 191; 251; 283
 Durand R. 12

E

Edom H. 39; 45; 85; 88; 234
 Edwards R.H. 9; 10; 153; 202; 204
 Emerson H. 136; 145-150; 160; 413; 448
 ENSET 46
 Epstein M. 137; 143

F

Faure G. 39; 51; 67; 87; 91; 96; 100; 102;
 267; 268
 Fayol H. 20; 82; 162; 181; 182; 265; 270
 Fells J. 152; 153; 190; 203
 Ferrand L. 320; 336; 337
 Ford H. 91; 132; 287; 354; 362; 372; 443;
 444; 446; 449
 Francin M. 285-287; 290; 292; 304; 445;
 448
 Fridenson P. 11; 65; 134; 181; 385; 398;
 401; 416; 439; 443-445; 450
 Foucault M. 7; 14; 15; 21; 22; 128; 135;
 185; 187; 207
 Fourastié J. 167; 242
 Froidevaux J. 251

G

Garke E. 152; 153; 190; 203
 Garner P. 9; 10; 143
 Garry H.S. 144; 145; 177; 178
 Gélénier O. 251; 319
 Gide C. 73; 124; 192
 Gignoux C.J. 304
 Girardet P. 386; 401; 434-436; 438; 444
 Goudard M. 438; 439
 Guilbault A. 27; 28; 30; 35-39; 43; 49; 50;
 52; 53; 59; 67; 74; 86; 88; 95; 99; 104; 107;
 153; 233

H

Harris J. 202; 203; 209; 217; 219; 221-223;
 235; 257
 Harrison GC 136; 140; 145-149; 151; 152;
 156; 158-160; 163; 164; 180; 182; 214;
 220; 221; 353; 394; 413; 449
 HEC 61; 118; 162; 165; 179; 180; 231;
 268; 270; 273
 Hénon L. 75; 79
 Héranger S. 66; 157; 266; 268; 275; 277-
 279; 283; 287; 292; 300; 303; 438; 448;
 449
 Horngren C. 205; 220; 227
 Hoskin K. 127

J

Josselin M. 87; 319; 324; 347
 Julhiet E. 31; 32; 53; 53; 65; 69; 91; 95; 96;
 100

K

Kolboom J. 125; 338
 Kuisel R. 60; 79; 80; 82; 168; 171

L

Labar A. 51; 159
 Lacoïn M. 265; 266
 Lacroix A. 311; 312; 349; 448
 Lambert C. 34; 53; 67; 75; 88; 100; 110;
 159; 234
 Lane H. 142; 145
 Landauer A. 76; 77; 251; 436; 440
 Lang T. 220
 Lapiquonne M. 77; 425; 429; 440
 Lauzel P. 103; 118; 254; 255; 268
 Léautey E. 27; 30; 35-39; 43; 49; 50; 52;
 53; 66; 74; 84; 86; 95; 104; 107; 153
 Leroy T. 191; 231
 Lemarchand Y. 13; 14; 21; 59; 84; 103;
 128; 145; 306; 330; 331; 450
 Littleton A. 9; 14; 159
 Loeb P. 253
 Louis A. 26; 159
 Lucas M. 35; 39; 49; 52; 59; 78; 91; 104;
 107
 Ludwig H. 160; 225; 251

M

Mabit J. 30; 86; 124; 161; 169
 Macve R.H. 127
 Mal L. 88; 118
 Malo J-L 19; 26
 Marlio L. 333; 336; 338
 Martin A. 96; 99; 123; 172; 175; 252
 Mattern E. 13; 19; 44; 251; 358; 434-436; 438
 Mazars R. 257
 Mercier E. 82
 Metcalfe Cap. 64; 138; 142; 145
 Meuleau M. 179; 180; 231; 273
 Meurisse 401; 402; 404; 407-409; 413; 414; 434
 Milhaud J. 82; 182
 Miller P. 135
 Moutet A. 65; 403; 404; 413

N

Nadal M. 231
 Navier H. 230
 NACA 136; 149; 153; 154; 202; 204; 206; 209; 211-213; 219-222; 225-227; 287; 288; 446
 Nikitin M. 10; 13; 14; 16; 20; 21; 28; 32; 59; 68; 84; 142; 232; 233; 266
 Nordling W. 231
 Nusbaumer E. 251

P

Pacaud R. 31; 71
 Parenteau J. 94; 123; 172-175; 252; 253
 Parker R.H. 9; 204; 207
 Pasdermadjian H. 78; 79; 160
 Perrin G. 145; 176-178
 Perridon L. 87
 Poly J. 123; 127; 161; 182; 252; 253; 273; 292
 Polytechnique 17; 53; 82; 125; 127; 161; 182; 265; 273; 279; 309; 319; 388; 403; 438
 Popper K. 185; 227; 258
 Pradenc M. 251

R

Ram de G. 401; 403; 408; 443
 Rapin A. 123; 252; 253; 292
 Renault L. 14; 20; 320; 350; 358; 395; 396-448; 449
 Reverdy H. 123; 176; 254
 Rimailho E. 13; 75; 77; 82; 92; 97; 98; 116; 118; 119; 280; 283; 310; 313; 388; 398; 450
 Rosengart M. 435; 436; 438
 Roussel G. 157

S

Sauvy A. 77; 236; 302
 Scherrer L. 45; 123; 172; 252
 Schmalenbach E. 197
 Simonneau C. 251
 Sloan A. 212; 442; 446
 Solomons D. 9; 139; 143; 149; 152; 153; 200; 201; 204; 220
 Sowell E. 144; 147; 148; 150; 154
 Spinasse C. 302; 335; 336; 338; 339
 Stuveras H. 31; 49; 52; 66; 92

T

Taylor F.W. 64; 66; 137; 139; 140; 145; 146; 148; 153; 180; 181; 206; 209; 213; 275; 354; 358; 359; 366; 372; 394; 401-403; 408; 413; 448
 Thibaudon P. 357; 359; 377; 379; 392; 401
 Thorens D. 257
 Traploir G. 164
 Trossen J. 29; 119; 121; 158; 252

V

Vangermeersch R. 110; 143; 221; 222
 Vinen R. 125
 Vlaeminck J. 11; 12; 287

W

Wells M.C. 10; 139; 141; 142; 203
 Whitmore J. 143; 145-147; 149
 Williams J. 206; 209; 213; 257
 Williquet S. 156; 157; 160

TABLE DES MATIERES

<i>Avant-propos</i>	6
INTRODUCTION	8

PREMIERE PARTIE : LES « NAPPES DISCURSIVES »	24
Titre premier : le prix de revient hétéronome : 1890-1930	25
• Chapitre premier : le prix de revient comptable.	
<i>Un discours hégémonique (1880-1930)</i>	26

<i>§1- Prix de revient, industrie et partie double : la Triple Alliance</i>	<i>27</i>
I- L'importance du Prix de revient selon la comptabilité	29
II- Partie double, Partie simple, calcul extra-comptable : trois méthodes, un prix de revient	31
III- L'importance du prix de revient pour « la science des comptes »	36
<i>§2- Relations entre comptabilité générale et prix de revient</i>	<i>38</i>
I- Les mécanismes de base	39
II- L'inventaire permanent, le paradigme perdu	43
III- La classification des comptes	50
<i>§3- Les aspects spécifiques de la comptabilité industrielle</i>	<i>52</i>
I- L'enregistrement des matières premières	53
II- L'incorporation des frais de main-d'œuvre	61
III- Les apories de la comptabilité industrielle	67

• Chapitre II : le prix de revient uniforme.	
<i>Une approche technocratique (1930-1950)</i>	73

<i>§1- Le but de la recherche du prix de revient</i>	<i>74</i>
I- La fonction d'aide à la décision	74
II- La fonction « technique »	76
III- La fonction « régulatrice »	78
IV- La fonction « technocratique »	80
<i>§2- S'accorder sur les concepts : des réussites</i>	<i>83</i>
I- L'amortissement	84
II- Frais financiers et rémunération du capital	87
III- Identification des stades	91
<i>§3- Définir les frais généraux : un oxymoron ?</i>	<i>94</i>
I- Des frais généraux aux charges indirectes	95
II- La disjonction frais généraux / frais fixes	99
<i>§4- L'imputation des frais généraux : la quadrature du cercle ?</i>	<i>103</i>
I- 1880-1918 : le coefficient global	104
II- 1918-1928 : le taux horaire machine	110
III- 1928-1948 : l'imputation uniforme des charges indirectes	113

Titre II : le prix de revient de management : 1950-1960	126
<ul style="list-style-type: none"> • Chapitre premier : le prix de revient standard. <li style="padding-left: 40px;"><i>Mission productivité.</i> 	127

§1- L'émergence des coûts standard aux Etats-Unis : 1880-1930. Pourquoi? Par qui ? Quel enseignement pour la France ? _____ 128

I- L'émergence des coûts standard : Pourquoi ? _____	129
A- Les facteurs économiques _____	129
B- Les facteurs sociaux _____	132
C- Les facteurs idéologiques _____	134
D- L'influence du management scientifique _____	137
II- L'émergence des coûts standard : Par qui ? _____	140
A- Le temps des intuitions _____	141
B- 1905-1930 : des pionniers à la consécration _____	146

§2-Leur diffusion en France : 1950-1960 _____ 155

I- La quarantaine : 1910-1950 _____	156
A- L'ignorance _____	156
B- La réticence _____	157
C- La curiosité _____	159
D- Le prosélyte et le prophète _____	163
II- La vaccination _____	165
A- Les missions de productivité _____	166
B- Les conséquences de la mission sur la littérature _____	172

<ul style="list-style-type: none"> • Chapitre II : le Le direct costing <li style="padding-left: 40px;"><i>Enquête sur l'histoire d'un concept intraduisible</i> 	183
---	------------

§1- Les économistes et le calcul du prix de revient _____ 185

I- Le coût de production en économie : un développement dialectique _____	185
A- L'utilité, mesure de l'échange _____	185
B- Le coût de production mesure de l'échange _____	186
C- L'utilité et le coût de production : les deux lames d'un ciseau _____	189
II- Des économistes étudient le prix de revient en entreprise _____	192
A- La réfutation de l'analyse marginaliste par les enquêtes _____	193
B- Apport des économistes aux calculs pratiques de prix de revient _____	196

§2- Emergence du direct costing aux Etats-Unis _____ 202

I- Des conditions scientifiques et techniques favorables au direct costing _____	203
A- Sur le plan scientifique _____	203
B- Sur le plan des techniques _____	205
II- Le direct costing : une solution adaptée aux besoins des managers _____	211
A- Direct costing et planning _____	211
B- Direct costing et contrôle _____	214
C- Direct costing et reporting _____	217

TABLE DES MATIERES

III- Les raisons d'une diffusion retardée	220
A- Des raisons tactiques	221
B- Des raisons liées à l'environnement économique	223
C- Les aspects controversés du direct costing	224
§3- "Le direct costing en France ? Mais c'est bien sûr !"	228
I- Des clignotants scientifiques et techniques "au vert"	229
A- Le calcul du prix de revient des transports par chemins de fer	230
B- Du côté des techniques	232
II- "Le direct costing ? — Pour faire quoi avec ?"	236
A- Du côté de la demande	237
B- Une offre symétrique	238
C- « Après les vaches maigres,... »	242
III- Introduction d'une nouvelle technique "à l'américaine"	245
A- Un schéma logique de développement	245
B- Le direct costing et la littérature en France, une vérification ?	247

DEUXIEME PARTIE : QUATRE ETUDES D'ENTREPRISES	260
Titre premier : Saint-Gobain et Pechiney. Tradition et innovation.	263
• Chapitre premier : Saint-Gobain	
<i>La marche vers les coûts standard et le direct costing</i>	264

§1- Une prise de conscience	266
I- Le rapport de 1933	266
II- La réforme de la comptabilité en 1938	270
§2- La mission Héranger	275
I- Du diagnostic à la prescription	275
II- La Réforme de la comptabilité industrielle de 1946	279
§3- Entre la « normalisation » et la mise aux standards	285
I- Les voyages en Amérique	285
II- En attendant des règles dûment codifiées	288
§4- Les réalisations de l'IOIC et du BAG	292
I- Les méthodes préconisées par l'IOIC	293
II- La mise en oeuvre par Saint-Gobain	295

• **Chapitre II : Pechiney.**

<i>L'intelligence et la coquetterie</i>	302
---	------------

§1- L'évolution des méthodes de calcul pour raisons internes à l'entreprise : un scénario "même et différent" _____ 303

I- PCAC / SEMF, deux approches de calcul distinctes avant 1920 _____	304
--	-----

II- Conciliation d'impératifs comptables et de gestion : 1920-1945 _____	309
--	-----

III- Des comptes de gestion au prix de revient de management _____	317
--	-----

§2- Le calcul du prix de revient pour et par les tiers _____ 325

I- Premier conflit mondial, premières divergences _____	326
---	-----

II- Le Front populaire : la méfiance en partage _____	332
---	-----

III- Liberté perdue pour les prix de vente : le prix de revient comme justification _____	339
---	-----

Titre II : Berliet et Renault. Fers de lance du taylorisme en France	352
---	------------

• **Chapitre premier : Berliet.**

<i>Le manager empêché</i>	353
---------------------------	------------

§1- De la réussite automobile à l'échec du prix de revient : 1894-1919 354

I- Un calcul de prix de revient en phase avec le cycle de vie 1895-1914 _____	355
---	-----

II- Influence de la guerre sur le calcul du prix de revient : 1914-1918 _____	358
---	-----

§2- De l'échec automobile à la mise en place d'une comptabilité industrielle : 1919-1922 _____ 360

I- Les causes du règlement transactionnel du 26 avril 1921 _____	361
--	-----

II- Les efforts pour l'installation d'un service prix de revient _____	364
--	-----

§3- Un démarrage prometteur, des ratés répétés : 1923-1930 _____ 372

I- Une utilisation indéniable 1923-1930 _____	372
---	-----

II- Des frustrations exprimées avant la Grande crise des années 30. _____	378
---	-----

§4- Un prix de revient à la remorque : 1930-1960. _____ 383

I- Le prix de revient marginalisé au début des années trente _____	383
--	-----

II- Le prix de revient et la situation sociale de 1936 _____	384
--	-----

III- Bousculé par l'événement, Guerre et Libération _____	388
---	-----

IV- En attendant le déblocage _____	391
-------------------------------------	-----

TABLE DES MATIERES

• Chapitre II : Renault.

Il y a loin de la coupe aux lèvres

396

§1- Autopsie du calcul du prix de revient chez Renault : 1898-1960 _ 397

I- 1898-1928 : En voiture !	398
A- Un calcul des prix de revient d'abord extra-comptable	398
B- Une comptabilité industrielle difficile à mettre en place : 1916-1921	401
C- L'enjeu des frais généraux	402
D- Un dispositif renforcé avec la fin de la Première Guerre	407
E- Des jonctions qui, dans les années 1920, restent à inventer	409
F- Les raisons de l'ignorance des standards	413
II- 1929-1959 : En attendant les standards	414
A- Crise des années 30 et calcul du prix de revient chez Renault	414
B- Le dispositif mis en place en 1937	420
C- Une évaluation de ce dispositif	421
D- Une méconnaissance des standards chez Renault, avant 1939	427
E- L'apparition des standards dans les années 1950	428

§2- Effets du mimétisme professionnel sur Renault _ 433

I- Influence des constructeurs français sur Renault	433
A- Avant les années 1920	434
B- La méthode des petits patrons	435
C- Les indices d'une connexion	438
II- L'attraction américaine	441
A- Le développement du concept de standard chez GM vers 1920	442
B- Un différé qui s'explique	443

CONCLUSION

448

BIBLIOGRAPHIE _ 452

Archives consultées	469
Annexes	470
Table des illustrations	475
Index	478
Table des matières	481

Résumé

Si le calcul du prix de revient est une opération qui remonte à la nuit des temps, Marc Nikitin a montré, dans une thèse récente, que son calcul, selon les règles de la comptabilité en partie double, s'est imposé en France lors de la Première Révolution industrielle.

Pour la seconde industrialisation, notre thèse est que les calculs du prix de revient se développèrent selon quatre étapes.

La première période, de 1880 à 1930, prolonge celle de la naissance de la comptabilité industrielle, avec un prix de revient comptable qui prétend au monopole de la vérité, sous l'influence d'une profession comptable en voie de constitution.

Le deuxième temps, de 1930 à 1950, est marqué par une réflexion sur une imputation plus serrée des frais généraux dans le prix de revient. Il correspond également au souci de lui voir jouer un rôle dans la régulation de l'économie via la fixation du prix de vente par une instance extérieure à la firme. Une novation qui fut portée par ce qu'on peut appeler des « technocrates » qui recherchaient, dans une idéologie « planiste », voire corporatiste, une réponse à la crise du libéralisme des années 30.

A partir de 1950, les calculs du prix de revient entrent dans l'ère du management, après les missions de productivité qui furent dépêchées aux Etats-Unis.

A partir de là, les coûts standard se diffuseront en France, quarante ans après leur émergence outre-Atlantique. Sans occulter les dimensions économiques ou culturelles qui peuvent justifier ce décalage, notre thèse insiste sur l'influence du corporatisme comptable et sur le succès de l'idéologie corporatiste pour expliquer la quarantaine dont fut l'objet la méthode des coûts pré-établis dans notre pays.

Toujours dans les années 50, ce sera au tour du direct costing de se diffuser en France, cette méthode sera l'opportunité de dépasser le calcul du prix de revient selon la partie double et de rendre le raisonnement plus perméable aux idées issues de la théorie économique, notamment aux conceptions marginalistes.