



HAL
open science

Un renouveau de la valeur pour un renouveau de la comptabilité de gestion / A revival of the concept of value for a revival of management accounting

Albane Jugnet

► **To cite this version:**

Albane Jugnet. Un renouveau de la valeur pour un renouveau de la comptabilité de gestion / A revival of the concept of value for a revival of management accounting. Modèles d'organisation et modèles comptables, May 1995, France. pp.cd-rom. hal-00818554

HAL Id: hal-00818554

<https://hal.science/hal-00818554>

Submitted on 22 Sep 2014

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

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

Un renouveau de la valeur pour un renouveau de la comptabilité de gestion

**A revival of the concept of value
for a revival of management accounting**

ALBANE JUGNET

Mots-clefs : Comptabilité de gestion, valeur, Taylor, évolution

Key words : Management accounting, value, Taylor, evolution

Le contrôle de gestion, en tant que production humaine, est le reflet d'une époque et d'un lieu. En particulier, le concept de valeur qui fonde la comptabilité de gestion découle d'une vision ingénieriale de l'entreprise, axée sur le travail. Cette notion de la valeur est la cause première de la non-pertinence de la comptabilité de gestion aujourd'hui. Certains changements nous laissent cependant espérer un renouveau de la comptabilité de gestion.

Management control as human production is the reflection of a period and a place. Especially, the concept of value that bases management accounting derives from an engineering vision of the enterprise, centered on the work. This notion of value is the first cause of the non-pertinence of management accounting today. However some changes leave us hope a revival of management accounting.

UN RENOUVEAU DE LA VALEUR POUR UN RENOUVEAU DE LA COMPTABILITE DE GESTION

par

Albane JUGNET

**Centre de Recherche Européen en Finance et Gestion
Université Paris IX-Dauphine**

Depuis près de deux décennies, les critiques fusent concernant le contrôle de gestion, et plus particulièrement la comptabilité de gestion et le mécanisme de mesure des performances. Les universitaires et praticiens se sont efforcés de pallier ses manquements, construisant de nouveaux outils, cherchant de nouvelles raisons pour expliquer son insuffisance ou sa non-pertinence, élaborant de nouvelles théories.

Cette considération nous amène à remarquer que ces concepts ont vu le jour dans un contexte économique particulier, celui d'une croissance extensive. Dans la mesure où les modèles de contrôle sont fondés sur un mode de croissance hérité du siècle passé, qui n'a que peu à voir avec le présent, il peut paraître surprenant que les premières protestations portant sur l'inadéquation des outils comptables en général, et une possible redéfinition du contrôle de gestion, aient surgi aussi tard. Ce n'est que depuis peu d'années que la prise de conscience de la disparition des conditions qui avaient présidé à l'avènement des fondements du contrôle de gestion commence à se traduire par l'arrivée d'une assise nouvelle.

En fait, l'émergence des principaux concepts est à rapprocher de l'avènement du taylorisme, et la comptabilité de gestion découle de la vision tayloriste et scientifique du travail. Le système Taylor est avant tout un système organisationnel, relié directement à une vision macro-économique de la société. Le but de notre recherche n'est pas de faire ressortir les éléments de cette liaison, sur laquelle de nombreux auteurs ont déjà produit des analyses remarquables, mais plutôt de mettre en valeur l'impact de ce système sur la comptabilité de gestion.

Dans un premier temps, nous verrons quel est l'état de la recherche sur l'intégration de la notion de valeur en comptabilité de gestion. Puis nous nous efforcerons de montrer dans quelle mesure la comptabilité de gestion, et en particulier le calcul des coûts, découle d'une conception ingénieriale de la valeur-travail. Enfin, nous

chercherons à comprendre quelles sont les limites qu'impose un tel fondement avant de voir l'évolution que l'on peut aujourd'hui observer.

* *
*

I. ETAT DE L'ART

I.1. Stratégie et chaîne de valeur

Il existe plusieurs approches de la comptabilité de gestion, et certaines d'entre elles, en cherchant à incorporer une vision stratégique, s'interrogent indirectement sur la notion de valeur ou de chaîne de valeur (telle que définie par Porter ¹).

Optique stratégique

Les travaux de Gupta et Govindarajan (1984), ainsi que ceux de Shank et Govindarajan (1992, 1993, 1994) s'efforcent d'intégrer la stratégie dans la comptabilité de gestion, en cherchant à opérer une différenciation par rapport à la comptabilité de gestion traditionnelle. Plus particulièrement, Shank et Govindarajan (1993), par l'intégration dans la comptabilité de gestion de trois éléments, à savoir l'analyse en termes de chaîne de valeur, l'analyse du positionnement stratégique et l'analyse des inducteurs de coûts, définissent le *strategic cost management*.

Optique comptable

Une autre tendance est celle appelant à un redéveloppement des techniques comptables. Robin Cooper et Robert Kaplan illustrent bien ce deuxième courant. Se plaçant dans une perspective historique, Robert Kaplan et Thomas Johnson (1987) ont entrepris de démontrer, à travers une étude de la gestion des entreprises, comment la logique financière avait influencé le contrôle de gestion. La solution consiste alors pour eux à affiner l'analyse des coûts, notamment grâce à l'ABC.

Cependant, il semble qu'une approche stratégique-financière ne puisse être valable qu'aux Etats-Unis. Henri Bouquin (1994, p. 17) souligne combien furent différents les développements du contrôle de gestion en France, « *plus près de la vérité des coûts* ».

Ces approches font apparaître un reproche commun, celui d'avoir privilégié la maîtrise de la gestion des facteurs-clefs de l'équilibre financier au détriment de celle des facteurs-clefs de compétitivité, ce qui signifierait que la valorisation économique de l'entreprise est mal définie.

¹ M. Porter : *L'avantage concurrentiel*; Interédition; Paris; 1986.

I.2. Coût et valeur

Le coût est le cœur du contrôle. De fait, il a modelé le contrôle de gestion de façon telle que l'aspect rentabilité à court terme prime sur le long terme, entraînant une suprématie de l'objectif efficacité-économie du contrôle de gestion au détriment de celui d'efficacité. Aussi le coût a-t-il été utilisé comme substitut interne à la valeur, réalisée en externe, pour évaluer la performance. Mais le coût est-il un descripteur représentatif de la valeur d'un produit ?

Patrick Besson (1990) répond à cette interrogation de façon positive... à condition toutefois que le marché soit "pur et parfait", situation bien peu réaliste s'il en est ! En fait, il soulève l'existence des "effets utiles", qui doivent permettre la description de la troisième partie du cycle économique, la transformation. Il considère que l'information coût est insuffisante, mais qu'il ne faut pas tant chercher à améliorer celle-ci que repenser la valeur. Besson opère une différenciation entre effet utile et valeur, cette dernière n'apparaissant qu'en amont de la transformation (elle est consommée par cette opération) et en aval, dans la matérialisation de la transaction. L'effet utile est, quant à lui, un produit de la transformation qui donne lieu à la transaction.

Le passage par cette notion d'effet utile pourrait s'expliquer par le recours à une autre définition de la valeur, qui n'est plus fondée sur le travail, mais sur l'utilité². L'effet utile devient dès lors le substitut interne de cette nouvelle valeur.

Philippe Lorino opère une analyse comparable (1989). Il met en évidence le renversement entre une gestion fondée sur le coût et une gestion axée autour de la valeur (pp.143-144). Il écrit que « *la représentation économique de l'entreprise doit se structurer autour du couple coût-valeur : la valeur, c'est la richesse produite par l'entreprise; le coût, c'est la richesse qu'elle consomme. Bien que les deux notions soient confondues par le Plan comptable français : "[l'accumulation des charges] donne au produit une valeur désignée par le terme de coût", les deux concepts différenciés apparaissent comme les fils conducteurs d'une nouvelle analyse du système entreprise* ». De fait, depuis quelques années, et en France particulièrement, les analyses sur le coût et la valeur se développent. Peut-être est-ce en raison de la remise à l'honneur

² Cette théorie considère que la valeur d'un bien est égale ou proportionnelle à la quantité de travail qui a été nécessaire pour le produire. Se situant au niveau de la production, où le travail permet la création des biens comme de leur valeur, elle revient à privilégier l'offre. La demande est ignorée, car elle est supposée être toujours égale à l'offre. L'un des avantages appréciables de cette théorie est qu'elle permet de mesurer le produit (c'est cet aspect qui a poussé David Ricardo à élaborer une théorie de la valeur). Le pendant de cette théorie est celle de la valeur-rareté (théorie néo-classique). Elle part de l'hypothèse que l'offre ne fait que s'adapter à la demande (tâtonnement walrasien). Pour elle, la valeur d'échange se détermine sur le lieu de l'échange, c'est-à-dire le marché. Elle doit rendre compte du comportement rationnel d'un acheteur, qui cherche à satisfaire ses besoins.

du courant tayloriste (néo-taylorisme), qui a fondé les principes de la comptabilité de gestion, et plus particulièrement le coût et la valeur ?

La réflexion entreprise par Pierre Mévellec (1994) approfondit celle de Philippe Lorino quant à la notion de valeur. Alors que le passage de la valeur-travail à la valeur-rareté est seulement évoqué chez Lorino (p.16), Mévellec s'interroge sur la définition de la valeur dans le modèle initial de contrôle de gestion. L'appréhension interne lui en semble évidente dans la mesure où celle-ci s'effectue par la mesure du travail consommé. Ce qui signifie que cette valeur est fondée sur le travail. Le système de calcul des coûts qui s'est dès lors élaboré au début du siècle n'a pas cherché à remettre en cause cette définition de la valeur, mais s'est concentré sur l'élaboration de mesures rapportées à des quantités de travail, d'où les difficultés actuelles pour intégrer l'évolution de l'environnement (passage à une économie d'offre) et les modifications des constituants de la valeur induite.

Les Foucaaldiens (école britannique) intègrent très clairement la notion de travail pour expliquer l'évolution de la comptabilité de gestion. En particulier, Hopper et Armstrong (1991) reconstruisent la comptabilité selon une conception de domination du processus de travail³. En replaçant la comptabilité dans une perspective conflictuelle, ils concluent que les modes de contrôle qui caractérisent les différentes formes du capitalisme provoquent des conflits économiques et sociaux. Catalyseurs de nouvelles formes de contrôle, ceux-ci doivent permettre d'éliminer ou de concilier les résistances au contrôle du travail.

Dans quelle mesure la valeur-travail a-t-elle été préférée ? Comment cela s'est-il traduit pour la comptabilité de gestion ?

II. VALEUR ET COMPTABILITE INDUSTRIELLE

II.1. Une vision ingénieriale du travail

Valeur-travail

Considérer la valeur-travail comme fondatrice de la comptabilité de gestion est en fait une hypothèse, car on trouve peu de références explicites à la valeur parmi les travaux des ingénieurs ou des comptables du début du siècle.

³ A titre d'exemple, notons que les auteurs expliquent que les premières fabriques possédaient un système de comptabilité qui se résumait à des informations sur le coût du travail. Ainsi, les contremaîtres pouvaient déterminer les récompenses pour une amélioration de la productivité du travail, mais aussi exercer sur certains une domination absolue, tant dans le travail qu'au dehors.

Elle découle de la supposition selon laquelle l'intérêt porté par les ingénieurs au travail dans le cadre de l'organisation de l'entreprise n'a pas été sans conséquences sur le système comptable. Rimailho, le père des sections homogènes, admet à ce propos que « *tout ce qui se vend nous est originellement "donné" gratuitement et prend des "valeurs" successives représentées par le "coût" des travaux humains incorporés les uns après les autres* » (1947, II, p. 34 cité in H. Bouquin, 1995, p.10-11). Le son de cloche est le même chez Charles Buxton Going, qui définit la valeur selon des principes identiques, à savoir « *ce qui était le "travail" de l'ouvrier précédent devient la "matière" sur laquelle travaille le suivant. [...] Quant nous parlons de "travail" nous comprenons sous ce terme le travail d'administration et de direction, le travail intellectuel aussi bien que le travail manuel, et notre intention est de tenir compte des additions successives de profits. Si, dans ces conditions, nous considérons le cours de l'histoire de presque tous les produits fabriqués nous devons trouver que le prix du travail direct et indirect représente presque leur valeur totale* » (1922, pp. 188-189).

Le travail contribue à la formation de la valeur, mais nous n'affirmerons pas que les ingénieurs en ont fait le seul fondement, et surtout pas de façon consciente. La théorie de la valeur-travail est implicite dans le discours des ingénieurs.

Rôle des ingénieurs pour la comptabilité de gestion

Les concepteurs de la comptabilité industrielle ont souvent été des ingénieurs, qui ont parfois commencé comme ouvrier⁴. Leur contribution à la comptabilité de gestion a été très tôt reconnue (par eux-mêmes en particulier), comme le remarque G. Charter Harrison qui, lors de la 6^{ème} Conférence Internationale sur le Coût organisée par la NACA (National Association of Cost Accountants) en 1925, avait rappelé que l'introduction du coût standard venait des ingénieurs et non des comptables, mettant en avant les principes développés par Taylor : « *On pourrait trouver quelques individus qui ont consacré une pensée aux possibilités d'application des principes de Frederick Winslow Taylor dans le champ de la comptabilité des coûts, mais la grande majorité des comptables industriels n'a jamais conçu qu'elle vivait à la veille d'une révolution positive de la théorie et de la pratique de la comptabilité des coûts* » (pp. 109-111)⁵. Il

⁴ Rappelons pour mémoire que Taylor a débuté comme simple manoeuvre à la journée dans les ateliers de constructions mécaniques de la Midvale Steel Company, après avoir fait un apprentissage comme modelleur et mécanicien. Quelques temps après, il remplaça le comptable pendant six semaines, puis il eut la responsabilité d'un des tours avant de passer contremaître puis chef d'atelier. La comptabilité n'a donc jamais été une de ses préoccupations premières; ce n'était pour lui qu'une partie du volet économique de son système. Cela peut paraître paradoxal puisqu'il est aujourd'hui considéré comme le Père fondateur du contrôle de gestion.

⁵ " *There would have been found a few inquiring individuals who had given some thought to the possibilities of applying Frederick Taylor's principles in the field of cost accounting but the great body of industrial accountants had no conception whatever that they were living on the eve of a positive revolution in cost accounting theory and practice* »; traduit par nous.

est donc possible que leur vision de la valeur ait pu être davantage influencée par leur connaissance personnelle de l'entreprise, et plus particulièrement du travail des ouvriers, plutôt que par les travaux des économistes.

L'étonnement pourrait donc venir de ce que les ingénieurs ne se soient pas inspirés des travaux des économistes qui, à cette époque, commençaient à s'intéresser au microcosme constitué par l'entreprise, et notamment aux systèmes financier et comptable en vigueur. Robert H. Parker propose une explication afin d'éclaircir le comportement des comptables de gestion vis à vis des économistes. Nous la reprendrons à notre compte pour éclairer celui des ingénieurs impliqués dans la comptabilité industrielle, à savoir (1969, p.21) : « *Les comptables de gestion ne lisaient pas plus hier les écrits des théoriciens en économie qu'ils ne le font aujourd'hui. Même lorsqu'ils le faisaient [...] ils ne s'attendaient pas à y trouver quoi que ce soit d'application directe pour leur propre travail* »⁶. Ce qui expliquerait sans doute pourquoi la valeur-rareté n'a pas été particulièrement retenue, alors que les travaux des économistes néo-classiques découvraient à cette époque une valeur fondée sur la rareté plutôt que sur le travail⁷. En fondant son système sur le travail et la mécanisation, Taylor l'a en fait appuyé sur des éléments parfaitement intégrés dans la société et compris de tous, ce qui explique sa diffusion et son succès.

Ses principales manifestations

D'après l'oeuvre de Taylor et de ses descendants spirituels, il est possible de déterminer plusieurs facteurs contribuant à prouver le fondement de la comptabilité industrielle sur la valeur-travail. Il s'agit principalement du chronométrage, du salaire aux pièces, de la séparation du travail manuel et intellectuel et de la constitution du "Planning Department". Bien que ces éléments soient certainement connus de tous, il nous semble nécessaire de les redéfinir rapidement.

Taylor n'a fait que perfectionner la méthode du chronométrage⁸. Son idée était de mettre en avant que, à l'instar des machines qui obéissent à des règles précises (capacité,

Dans son ouvrage sur l'évolution de la comptabilité de gestion, R. H. Parker (1969) met lui aussi en évidence le rôle des ingénieurs dans les systèmes comptables au début du siècle. Il rappelle le rôle des ingénieurs en électricité Emile Garcke ou Alexander Hamilton Church, mais encore celui de H.L. Arnold, d'Harrington Emerson, de A.M. Wellington, de Morrell W. Gaines, d'Henry Hess, sans oublier celui de G. Charter Harrison, qui allait jusqu'à cumuler les casquettes de comptable et d'ingénieur.

⁶ « *Cost accountants, then as now, did not read the writings of economic theorists. Even when they did, they [...] did not expect to find anything of direct application to their own work* », traduit par nous.

⁷ Dès le XVII^e siècle, les économistes de l'école psychologique française avaient bâti une valeur non plus sur le travail, mais sur la rareté et l'utilité (Turgot, l'abbé de Condillac, l'abbé Galiani et J.-J.-Louis Graslin). Voir à ce sujet l'article de Jean Marchal : *l'école psychologique française et la théorie de la valeur*, in *Mélanges dédiés à M. Le Professeur Henri Truchy*, Sirey, Paris, 1938. La valeur-rareté ou utilité a été redécouverte au XIX^e siècle, en particulier par Walras.

⁸ J. M. Lahy, extrait de *Organisation du travail et économies des entreprises*, signale que Taylor ou Gilbreth n'ont fait qu'utiliser une technique déjà employée ailleurs, notamment par Marey (1885, 1904) et Frémont (1895, 1906).

rendement), les ouvriers possèdent une capacité de travail et une vitesse d'exécution aussi déterminables et régulières. Le chronométrage du travail élémentaire amène à la construction de moyennes de temps pour effectuer certains travaux physiques. Les temps élémentaires minima sont augmentés d'une marge afin de tenir compte du fait que, tout comme les machines qui fonctionnent rarement à 100% de leur capacité technique, l'ouvrier ne peut maintenir son maximum de capacité de travail pendant toute une journée. Derrière cet aspect du chronométrage transparait donc un élément fondamental de la gestion des hommes par le chiffre.

C'est à partir de ces lois que Taylor a établi son système de salaire différentiel aux pièces, une forme de rémunération au rendement. Ce type de salaire comprend un taux plein auquel est ajouté un bonus par pièce en cas d'accélération du temps de travail ⁹ pour la production de pièces d'une qualité standard. A partir des lois (des moyennes de travail pour les différents mouvements), Taylor a déterminé deux taux : l'un, ordinaire, pour les performances en deçà du standard; l'autre, qui est de 25 ou 50% au-dessus du taux ordinaire. L'inconvénient de ce système est que, passé un certain niveau, la rémunération horaire augmente plus rapidement que les gains en rapidité.

Le phénomène de décomposition des gestes (division horizontale) s'est accompagné d'une séparation entre travail manuel et travail mental (division verticale). En effet, avec le développement des ateliers entraîné par un accroissement de la production, les combinaisons de travail mental et manuel n'ont plus été effectuées au sein des ateliers mêmes. Ainsi que le souligne Thompson (1919, p.70), « *le "Scientific Management" concentre l'exécution de travaux similaires dans les mains spécialisées au lieu de l'attribuer à n'importe qui, n'importe où et n'importe comment* ».

Les procédés qui exigeaient du travail mental ont été placés dans de nouveaux départements, tels que le *designing department* ou le *planning department*. Ce système permet de mieux connaître la part de travail indirect qui était autrefois accomplie par les ouvriers ou contremaître, et d'accumuler les connaissances (travail mental). Ce service, dirigé par un adjoint du chef d'atelier, est chargé de la répartition du travail, de l'élaboration des fiches de travail, du prix de revient, de la prévision du résultat... (analyse de Steels à la Bethlehem Steel Cie, 1920, p. 140-153).

Cette méthode était en outre déjà en usage dans l'industrie métallurgique où elle permettait la fixation des salaires. L'apport de Taylor à la technique du chronométrage se situe dans sa décomposition du mouvement de l'ouvrier en mouvements élémentaires, alors que les méthodes antérieures se contentaient d'une appréciation globale.

⁹ R. R. Thompson décrit dans un article de la NACA de 1925 les différents systèmes de rémunération des travailleurs, les mettant en relation avec les charges indirectes. Clarence Bertrand Thompson (1919) présente quant à lui les systèmes de rémunération établis par les ingénieurs (pp. 87-93). Les différents systèmes sont également décrits et analysés dans le rapport du Ministère du Travail du Royaume de Belgique (1920), en particulier pp. 154-157, 332-339, ainsi que dans tout bon ouvrage portant sur la comptabilité industrielle et/ou l'organisation du travail.

II.2. Calcul du coût d'après le système Taylor

Depuis 1980 en particulier, de nombreux écrits se sont intéressés à la liaison entre les méthodes de calcul du coût et la technologie ¹⁰. De fait, il semble que le besoin d'élaborer une comptabilité industrielle soit dû notamment à l'évolution technologique. Litterer ¹¹ rapporte que les flux traditionnels d'informations ont été rompus suite à l'émergence de la division du travail, aux multiples innovations technologiques et à la taille croissante des unités de production. Aussi, dès 1870, les dirigeants ont manifesté le besoin d'un nouveau système pour pallier le manque d'informations. La comptabilité industrielle devait donc avoir pour but de contrôler économiquement la technique, c'est-à-dire de nourrir la gestion d'informations techniques, et de construire un modèle technique et de gestion.

Taylor semble préconiser la méthode du coût complet (Taylor *cité in* Vatin, 1990; § 265) : « *Les dépenses totales de l'établissement, directes ou indirectes, y compris celles de l'Administration et des services commerciaux, doivent figurer au prix de revient de l'objet vendu* ». Ce système du coût complet est logique et surtout cohérent avec la situation économique qui prévalait lorsqu'il a été conçu (fin de la deuxième révolution industrielle); il l'est encore en Europe lorsque le taylorisme s'y développe, après la première guerre mondiale. De fait, les besoins des dirigeants européens se résument alors à la connaissance du coût de leur produit, afin de connaître le prix minimal qu'ils pouvaient accepter afin d'attirer une clientèle appauvrie. Cette préoccupation semble pleinement rencontrer les vues de Harrison (1925; p. 152) qui déclarait « *Tel que je le vois, l'objectif principal de la comptabilité des coûts est de nous permettre de réduire nos coûts en nous signalant où sont localisées nos inefficiences* » ¹². L'inquiétude est la même dans la mission d'observation pour le Royaume de Belgique. Si ce problème d'établissement d'une tarification relève du long terme (prix de vente fixé pour plusieurs années), alors la méthode est tout à fait adaptée.

Paul Atkins décrit la démarche de Taylor pour une usine de fabrication de starters automobiles (1935; pp. 273-290). La première étape consiste à classer le travail (ou plutôt les charges qu'il entraîne) selon un critère d'augmentation de la valeur par le travail. Si le travail effectué ajoute de la valeur au produit à vendre ou même à l'équipement permanent, les frais sont imputés aux fonctions de fabrication; si, par contre, le travail effectué n'ajoute aucune valeur, ni au travail, ni à l'équipement, alors il

¹⁰ Se référer en particulier aux analyses publiées dans le n° 63 de 1987 et l'article de P. Mévellec (1988).

¹¹ A. J. Litterer : *The emergence of systematic management as shown by the literature of management from 1870 to 1900*; Thesis, University of Illinois; 1959.

¹² « *As I see it the primary purpose of cost accounting is to enable us to reduce our costs by pointing out where our inefficiencies are* »; traduit par nous.

s'agit de dépenses qui sont rattachées à un troisième groupe de fonctions, les services auxiliaires, d'administration et de commercialisation.

Ces services se subdivisent en départements puis en catégories de dépenses. Même cette dernière classification est faite selon ce principe du travail qui doit entraîner une modification visible et directe du produit. Ainsi, l'entretien des outils, qui fait partie du département de maintenance (service auxiliaire) se partage encore en deux : entretien de ceux qui permettent de changer la forme ou la nature de la production en cours, et de ceux d'utilisation courante (tournevis, clefs...).

La classification effectuée, il reste le plus délicat, l'imputation des dépenses. Taylor cherche à répartir les frais indirects de production tout au long du processus de fabrication. Les dépenses d'administration sont imputées au prorata des salaires des sections immobilisations, produits et matériaux vendus. Les dépenses auxiliaires sont quant à elles imputées aux différents services de production en fonction du total des *cost numbers charges* (somme des coûts relatifs à une machine ou un centre de production multiplié par les heures de travail sur les machines). Une formule semblable est encore utilisée pour répartir les dépenses du service des outils et de la réparation, puis pour celles de fabrication. La distribution des frais généraux selon différents critères a été décrite par Battersby (1878, cité par Wells, 1982), qui préférait lui aussi une répartition sur les salaires directs.

Enfin, pour ce qui est des dépenses commerciales, Taylor estimait qu'elles ne devaient pas apparaître dans le coût de production, et devaient donc être allouées seulement aux produits vendus (en fait, il les passait directement en charges). La distribution des frais généraux sur les produits s'effectue ensuite classiquement selon les temps de travail.

Quoique Atkins n'en ait pas fait mention, le système Taylor présente un autre intérêt pour la comptabilité industrielle : celui de l'établissement de standards. En effet, les temps élémentaires minima permettent de fixer des standards, qu'il est ensuite possible de comparer avec les temps réels. Des standards ont également été fixés pour le deuxième composant du coût de production, les matières premières.

Alors que Taylor prêtait relativement peu d'attention à la comptabilité industrielle, qui n'était qu'un aspect de son système parmi d'autres, ses disciples et successeurs ont au contraire établi un lien étroit entre l'organisation du travail et la comptabilité analytique. Wells (1982) note que ses partisans ont utilisé la comptabilité afin d'identifier les responsabilités de chacun dans le cycle de production. Taylor, pour sa part, ne cherchait qu'à déterminer les sources et les montants des profits pour les différents produits.

II.3. Coût de revient et coût de production

Assimilation du coût de revient au coût de production

Les principes de chronométrage et de séparation du travail ont permis de déterminer le temps de travail de l'ouvrier et donc un coût précis. Il constitue le composant essentiel du coût de production, plus encore que les machines. En effet, d'après Thompson, « *dans les conditions actuelles de l'industrie, cependant, beaucoup d'opérations ne peuvent être exécutées que par des moyens manuels; pour nombre d'entre elles, l'habileté de l'ouvrier joue un rôle prépondérant* ». Le coût de la main d'oeuvre directe par produit étant à la fois le plus exact et le plus considérable, l'entreprise a donc été amenée à construire un prix de revient sur ce coût du travail. Le coût de revient a donc été utilisé comme substitut interne à la valeur, conformément à la définition de la valeur-travail.

Dans ces conditions, le travail de l'ouvrier détermine la performance de l'entreprise. Ainsi, pour Steels (1920), toute fabrication, en dernier lieu, donne lieu à une réflexion d'ordre financier, car les facteurs de production doivent être rémunérés. Il estime en particulier que « *la recherche de la relation qui existe entre le prix de revient et la production est le facteur décisif qui sera le juge suprême de la valeur financière de toute organisation* » (p.121).

III. VERS UN CHANGEMENT DU CONCEPT DE VALEUR ?

III.1. Conséquences du fondement sur la valeur-travail

Taylor a beaucoup insisté sur l'importance de la main d'oeuvre comme critère de répartition. Cependant, le fait d'avoir employé un critère tel que celui des *cost numbers charges* montre une ouverture que ses successeurs n'ont pas toujours eue. Que ce soit l'heure de main d'oeuvre qui ait été retenue plutôt que l'heure machine ou encore le poids s'explique par le fait que, pour les ingénieurs, l'homme est toujours derrière la machine. L'utilisation d'un coût de revient qui exprime avant tout les coûts directs de la production a par conséquent entraîné une focalisation excessive des dirigeants sur ces coûts directs. Aussi le système s'est-il perverti, comme le constate Mévellec. Les conséquences en sont aujourd'hui bien connues, à savoir une mauvaise estimation de la valeur entraînée par le recours à la main d'oeuvre intellectuelle (problème des activités discrétionnaires entres autres), et la multiplication des subventionnements croisés entre produits. En résumé, le système comptable alloue les frais indirects; il ne les explique pas.

L'interrogation de Mavaud à la Tabor Manufacturing Company de Philadelphie

L'interrogation de Mavaud à la Tabor Manufacturing Company de Philadelphie (1920, pp. 478-479) met bien en valeur cette perspective : « *Parvient-on du moins, de cette manière, à atteindre le but poursuivi, c'est-à-dire à faire produire à l'ouvrier son maximum de rendement et à réduire au minimum le prix de revient ? J'en doute beaucoup, car une organisation qui exige le concours d'un tel pourcentage d'intellectuels est évidemment très coûteuse* ». En développant le travail intellectuel (le plus souvent fixe et indirect) et en le répartissant en fonction de la main d'oeuvre directe, il n'est possible de voir qu'une augmentation du coût de revient. Les avantages qui en résultent sont donc ignorés, d'autant que le rendement est considéré ici comme la productivité du travail direct. Seul le volume est synonyme de performance. Besson ne s'y est pas trompé non plus. Il relève l'attitude de Louis Renault (1990), qui ne comprenait pas pour quelles raisons il devait augmenter le travail indirect. Il y voyait une source de dépenses, et non une source de création de valeur, donc de possibilité de prix plus élevé. En fait, le comptable ne pouvait lui faire comprendre son raisonnement car déjà le modèle fondé sur la valeur-travail était dépassé.

Ceci pourrait paraître paradoxal, car les tayloriens étaient conscients de l'intérêt de prendre en compte les besoins qualitatifs de la demande. Le système Taylor a été implanté pendant la guerre dans les industries d'armement en général, et celles de fabrication d'obus en particulier, car il était nécessaire d'améliorer la qualité du métal utilisé pour les obus (Aimée Moutet, pp. 138-139). Taylor estime en particulier que « *un des dangers contre lesquels il faut se mettre en garde, lorsque le salaire d'un homme ou d'une femme ne dépend que de la quantité d'ouvrage fait, est que cet effort pour augmenter la quantité ne nuise à la qualité. Or, pour ces ouvrières, la qualité était la chose essentielle, puisque leur travail consistait à éliminer les billes défectueuses. La première chose était donc de rendre impossible tout relâchement sur la qualité, sans qu'on s'en aperçut immédiatement. On obtint ce résultat au moyen d'une contre-vérification* » (1912, pp. 101-102). En fait, Taylor a été l'un des premiers qualitatifs.

Dans ces conditions, son jugement sur la notion de valeur ne peut qu'avoir été influencé par cette perception. En effet, Taylor a reconnu que la valeur était dictée par le travail, mais soumise au jugement de la clientèle (cité par Dubreuil, 1948, p. 168) : « *La plupart d'entre nous ne voient que deux parties en présence dans les questions du travail : les ouvriers et leurs employeurs. C'est oublier le troisième partenaire, le client, le consommateur, c'est-à-dire toute la population qui achète le produit du travail des deux premiers et qui, en dernière analyse, paie à la fois les salaires des ouvriers et les bénéfices des employeurs* ». Taylor n'ignorait donc pas que la valeur ne s'exprime pas uniquement en fonction du facteur travail, mais qu'elle est plutôt une combinaison des facteurs travail et rareté, comme le posait déjà Ricardo :

$$\text{valeur} = f(\text{rareté}, \text{quantité de travail})$$

L'expansion du fordisme, construit à partir de certains des principes du taylorisme, n'a pas permis de développer plus avant cet aspect, car ce système était davantage préoccupé par la quantité que la qualité.

III.2. Modification du contexte économique

La difficulté d'employer aujourd'hui la valeur-travail peut s'expliquer par les modifications de l'offre générale des produits. En changeant de modèle de croissance dès les années trente, il aurait fallu en même temps modifier la comptabilité industrielle, adaptée à l'évolution technologique de l'entreprise, mais certes pas à l'évolution globale du contexte économique, et en particulier de la concurrence. Comme le rapporte Bouquin (1994, pp. 96-99), la technologie et la structure organisationnelle ne sont pas suffisantes pour définir la comptabilité de gestion. L'appréhension de l'évolution de la concurrence doit permettre de redéfinir la comptabilité de gestion.

Construite dans un modèle de croissance extensive, la comptabilité industrielle ne peut que s'en ressentir. Ce modèle met bien en valeur le rôle joué par le travail. En effet, il se caractérise par des gains de productivité moyens permis par l'intensification du travail plus que par le progrès technique, et une augmentation du nombre total des heures travaillées bénéficiant principalement à l'industrie. Le facteur travail est mis à contribution sur le plan économique jusqu'à ses limites extrêmes. Quant à la consommation, elle reste, dans la même période, strictement alimentaire, le mode de fixation du salaire dans le taylorisme n'étant pas adéquat pour articuler consommation de masse et nouvelles méthodes de production.

Or, depuis les années trente, les pays occidentaux sont entrés dans un modèle de croissance intensive. Alors que le taylorisme négligeait de s'intéresser aux conditions d'écoulement de la production de masse (loi de Say), il devient indispensable de prendre en compte les nouvelles pratiques de consommation. En ce qui concerne le système productif, la croissance extensive s'accompagne de gains de productivité élevés combinés à une forte concurrence, ce qui entraîne une large diffusion du progrès technique en particulier dans le secteur des biens capitaux. Le développement du fordisme à partir de 1945 modifie les caractéristiques de la consommation (elle devient industrielle), s'appuyant pour cela sur l'essor du taylorisme, qui change la façon de produire.

Le nouveau contexte concurrentiel qui découle de cette situation implique de s'attacher à la demande et non plus seulement à l'offre. En effet, il est indispensable de prendre en compte, au sein de l'entreprise, la baisse de la valeur relative des biens capitaux ainsi que leur obsolescence rapide. La production de masse, associée à la faible

différenciation des produits, nécessite de se tourner vers une autre notion de la valeur. Dans ce cadre où l'offre doit s'adapter à la demande, la théorie néo-classique, qui part de la demande pour déterminer la valeur des biens, donc l'offre, paraît plus appropriée. La valeur de référence de ce modèle est la valeur-rareté (ou utilité), ce qui implique de connaître la satisfaction maximale du consommateur¹³.

En fait, les économistes ne sont pas parvenus à opérer un choix entre les deux notions de valeur (les théories de valeur-travail et valeur-rareté restent toutes deux d'actualité). Ce qui signifie qu'il est possible de garder le coût comme inducteur de la valeur, et si besoin est (selon les caractéristiques de la consommation du produit et la nature de la concurrence), de juger un coût insuffisant pour évaluer la performance, et le compléter par un outil tel qu'il prenne en compte la demande.

III.3. Les années 50 : Apparition du consommateur

Il est intéressant de constater qu'en réalité, l'interrogation sur la concurrence, et plus généralement sur le marché, est plus ancienne qu'il n'y paraît. En effet, c'est à partir des années cinquante que sont apparus les premiers outils intégrant cette orientation. Certains outils développés alors peuvent être considérés comme les véritables initiateurs d'un changement du concept de valeur.

Pour la comptabilité de gestion, l'Analyse de la Valeur¹⁴ est une manifestation importante de la prise de conscience du marché. Tout comme le coût complet dans l'optique taylorienne, l'objectif est de réduire le coût de revient, mais en respectant les besoins et les exigences du marché en matière de qualité et de performance. Cependant, contrairement aux tayloriens pour lesquels les réductions ne pouvaient s'obtenir que dans la phase de fabrication, l'Analyse de la Valeur s'intéresse à la conception du produit, s'interrogeant sur la façon dont le produit répond aux exigences de la demande. Son champ d'action couvre aussi bien les produits existants que ceux en cours d'élaboration, ou encore les procédés technologiques de fabrication.

Jacques Lachnitt décrit l'Analyse de la Valeur comme étant « *un procédé de travail dont l'objectif est de trouver le compromis optimal entre le coût et les fonctions d'un produit, tout en assurant un niveau de qualité nécessaire et suffisant* ». Par cette définition, Lachnitt met en évidence deux éléments : le premier est le concept de valeur qui sous-tend celle de la méthode. En s'intéressant aux fonctions, elle impose de regarder

¹³ Voir par exemple sur ce sujet l'article de Bernard Martory : de nouveaux champs pour le calcul des coûts : le temps, la valeur, le pouvoir, *Revue Française de Gestion*, juin-août 1984.

¹⁴ L'Analyse de la Valeur a été développée à la fin de la deuxième guerre mondiale par Lawrence D. Miles, alors responsable des achats à la *General Electric Co.* Grâce à Mr. Mac Namara, qui cherchait à diminuer les dépenses liées aux fournitures de matériel militaire, ces idées se sont étendues aux entreprises travaillant pour la Défense Nationale, avant d'atteindre au début des années soixante les pays ayant des liens commerciaux avec les Etats-Unis.

l'utilité pour le consommateur, l'estime qu'il en tire ou l'échange qu'il pourrait en faire. Autrement dit, l'Analyse de la Valeur est définie par la valeur-rareté. Le deuxième élément est le fait que cette méthode vient en complément des outils de calcul du coût existant. Elle se contente d'apporter des renseignements complémentaires aux coûts calculés.

L'analyse de la Valeur a donné naissance, toujours aux Etats-Unis, au *Design to Cost* (Conception pour un Coût Objectif). Le but est de ne pas dépasser un certain coût de revient afin de rester en deçà d'un prix de vente (notamment dans le cas de prix de vente plafonnés). Cette méthode ne semble s'intéresser qu'au coût, ce qui explique pourquoi elle a été repensée. En effet, dans un marché concurrentiel, où les produits sont peu diversifiés et les prix de vente très proche, la différence ne se fera pas sur le coût, mais plutôt sur les fonctions.

Les Japonais ont repris cet outil, le transformant en *Target-Costing* (coût-cible). Cette méthode est celle qui, à nos yeux, paraît le plus tenir compte de la demande, sans pour autant oublier la notion de coût de production. Pour Jean-Noël Deglaire et Laurent Dumarest (1994), le coût-cible est une technique qui intègre le souci du consommateur, car elle s'appuie sur l'équation marché + stratégie → coût : d'une part, la marge de l'entreprise est déterminée « lors de la définition de la stratégie produit »; d'autre part, le prix de vente est déterminé par le marché sur lequel le nouveau produit doit permettre, selon les auteurs, « de satisfaire un ensemble de besoins exprimés ou latents ». La référence à la valeur-rareté est ici exprimée de façon implicite.

Contrairement à l'Analyse de la Valeur sur laquelle les ingénieurs ont la mainmise, la technique du coût-cible relève bien du domaine des comptables de gestion.

Une littérature fort abondante sur l'ABC¹⁵ tend à faire considérer cette méthode comme Celle qui permet d'appréhender à la fois le coût de revient et le phénomène qualité, donc les deux aspects de la valeur. En effet, en identifiant des inducteurs de coûts qui expliquent le rôle et donc le montant des frais généraux (qui ne sont pas nécessairement corrélés à une variable de court terme) l'ABC leur trouve une finalité : les activités. Cependant, la réponse que l'ABC apporte à ce problème ne diffère pas fondamentalement de la méthode classique des sections homogènes. A la section -verticale- lui est substituée l'activité -transversale- ce qui implique une réorganisation complète de l'entreprise (ABM).

¹⁵ Les défenseurs les plus acharnés de l'ABC sont certainement R. Cooper et R. Kaplan. T. Johnson, après en avoir été un zélé partisan, en est aujourd'hui l'un des plus féroces détracteurs.

III.4. Données stratégiques

Le développement de technologies de gestion de la production grâce à l'informatique offre l'avantage de pouvoir dominer certains aspects particuliers de la demande.

Ainsi le Juste-A-Temps, avec ses corollaires (Kanban, OPT...), doit permettre de réduire les stocks et d'éliminer le gaspillage en s'attaquant à ses sources (matière et temps). Cette technique vise l'utilisation des moyens de façon intégrée, et non la charge maximale sur les postes de travail pour augmenter leur productivité. Il est alors possible de faire passer en charges directes certaines charges considérées comme indirectes dans l'organisation traditionnelle (qualité, entretien...).

Les méthodes telles que le *Cost of Quality* ou plus largement le *Total Quality Management* s'intéressent plus particulièrement à la qualité du produit. Alors que la première consiste à mesurer le coût d'obtention d'un certain niveau de qualité, la seconde vise à réduire les coûts de traitement supposés supérieurs aux coûts de prévention. Cependant, ces techniques ne relèvent pas systématiquement du contrôle de gestion. En effet, elles sont souvent contrôlées par les fonctions qualité dont sont à présent dotées toutes les grandes entreprises.

En fait, intégrer ces données dans le champ de la comptabilité de gestion signifie élargir son champ d'action. Les informations de court terme fournies par les services opérationnelles sont nécessaires, mais à condition de les intégrer dans une optique stratégique. Bouquin (1993) explique comment la comptabilité de gestion doit s'occuper de l'information monétaire, même non-transactionnelle¹⁶, mais tout en prenant garde à délaissier une partie de l'information non-monétaire transactionnelle. C'est du monétaire dont doit s'occuper la comptabilité de gestion. Johnson - Kaplan (1987) prônent eux aussi la valorisation du non-transactionnel. Keegan, Eiler et Jones (1989) exposent pour leur part une opinion similaire, définissant des *cost-based performance measures* et des *non cost-based performance measures* (mesures de performance exprimées en termes de coût / mesures de performance non-exprimées en termes de coût), qui peuvent être internes ou externes.

* *
* *
* *

L'objectif de cette recherche était de montrer comment, en se référant exclusivement à la valeur-travail, la comptabilité de gestion perdait de sa pertinence aujourd'hui. Alors que la main d'oeuvre directe représentait au début du siècle, pour les

¹⁶ Miller et Vollman (1985) établissent que les frais généraux sont causés par quatre types de transactions (de logistique, d'équilibre, de changement et de qualité), et l'utilisation de ces techniques devrait permettre de réduire les frais généraux.

ingénieurs tayloriens, le poste de dépenses le plus important, l'essentiel des coûts est aujourd'hui engagé avant la phase de fabrication (conception) ou après (commercialisation), en raison des modifications de la demande, de la concurrence et de la technologie.

En se fondant plutôt sur la valeur-rareté, il est au contraire possible de prendre en compte certains éléments tels que la qualité, la flexibilité ou encore les délais, qui ne sont traditionnellement pas gérés par la comptabilité de gestion, et qui sont donc devenus des enjeux stratégiques.

Ce changement du mode de valorisation ne conduit cependant pas à une révolution des outils utilisés. Bien au contraire. C'est de ceux-ci que vient la réflexion théorique sur le fondement de la valeur. Comme le note Henri Bouquin (1994, p. 24), « *on ne connaît guère d'innovations managériales ayant réussi sans avoir été précédées de la panoplie des outils qui leurs sont nécessaires, lesquels parfois, du fait même de leur maturité, ont déclenché l'innovation, lorsqu'il suffisait de les utiliser autrement pour faire aboutir l'évolution souhaitée* ».

En fait, la valeur-rareté ne remplace pas la valeur-travail, mais elle la complète. La nature de la demande et de la concurrence est telle que, pour la majorité des industriels, il est nécessaire de combiner les deux notions.

L'interrogation sur les changements de la valeur constitue une piste de recherche des plus intéressantes. Quels sont les déterminants généraux d'un basculement de la présence d'un concept sur un autre dans une entreprise ? Comment se changement se manifeste-t-il ?

Cette réflexion sur la valeur nous amène à nous intéresser au coût. Jusqu'à présent, il a été admis qu'il devait traduire la valeur-travail, mais peut-il et doit-il également traduire la valeur-rareté ? Le développement des indicateurs non valorisés signifie-t-il une remise en question du coût ?

BIBLIOGRAPHIE

- ATKINS Paul M. : *Industrial Cost Accounting for Executives*; MacGraw-Hill Book Company; 1923; New-York.
- BESSON Patrick : Le contrôle de gestion, la valeur, le contrat in *Gestion industrielle et mesure économique*; ECOSIP; Economica; Paris; 1990.
- BLANDIN : *Le calcul des prix de revient dans l'industrie*; Librairie Française de Documentation Commerciale et Industrielle; Paris; 1930.
- BOUQUIN Henri : *La comptabilité de gestion*; Sirey; Paris; 1993.

- BOUQUIN : Une défense de la comptabilité de gestion; *Revue Française de Comptabilité*; n° 242; fév. 1993; pp. 50-55.
- BOUQUIN Henri : *Rimailho, entre les sections homogènes et l'ABC : une évaluation*; CREFIGE; 1995.
- CHEN Rosita S. - PAN Sheng-Der : Frederick Winslow Taylor's Contribution to Cost Accounting; *The Accounting Historians Journal*; Fall 1980; pp. 1-22.
- DEGLAIRE Jean-Noël - DUMAREST Laurent : Le Target Costing; *La Cible*; sept. 1994; n° 53; pp. 4-9.
- DUBREUL Yacinthe : *L'équipe et le ballon*; Le Portulan; Paris; 1948.
- DUBREUIL Yacinthe - RIMAILHO Lt-Col. : *Deux hommes parlent du travail*; Grasset; Paris; 1939.
- GOING Charles Buxton : *Principes d'organisation industrielle*; Bibliothèque de l'Industriel; Paris; 1922.
- HARRISON G. Charter, pp. 109-136; in National Association of Cost Accountants; *Year Book 1925, Proceedings of the Sixth International Cost Conference*; J. J. Little and Ives Company; New-York; 1925.
- HERGERT Michaël - MORRIS Deigan : Accounting Data for Value Chain Analysis; *Strategic Management Journal*; 1989; vol. 10; pp. 175-188.
- HOPPER Trevor - ARMSTRONG Peter : Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates; *Accounting, Organisations and Society*; Vol. 16, n° 5-6; 1991; pp. 405-438.
- HOWELL Robert A. - SAKURAI Michiharu : Management Accounting (and other) Lessons from the Japanese. *Management Accounting* (NY); déc. 1992; pp. 28-34.
- JOHNSON Thomas H. : *Relevance regained : from top-down Control to bottom-up Empowerment*; The Free Press; 1992; New York.
- KAPLAN Robert S. : Il faut modifier nos méthodes comptables ! ; *Harvard l'Expansion*; printemps 1985; pp. 53-60.
- KAPLAN Robert S. - JOHNSON Thomas H. : *Relevance Lost : the Rise and Fall of Management Accounting*; Harvard Business School Press; 1987; Boston.
- KEEGAN Daniel P. - EILER Robert G. - JONES Charles R. : Are your Performance Measures obsolete ? ; *Management Accounting*; june 1989; pp. 45-50.
- LACHNITT Jacques : *L'analyse de la valeur*; PUF; Paris; 1980.
- LORENZI Jean-Hervé - PASTRE Olivier - TOLEDANO Joëlle : *La crise du XX^e siècle*; Economica; Paris; 1980.
- LORINO : *L'économiste et le manager*; Edition La Découverte; Paris; 1989
- MEVELLEC Pierre : Coût à base d'activité : un succès construit sur un malentendu; *Revue Française de Gestion*; 1994; pp. 20-29.
- MEVELLEC Pierre : La comptabilité analytique face à l'évolution technologique; *Revue Française de Gestion*; janv.-fév. 1988; pp. 29-36.
- MILLER Jeffrey G. - VOLLMAN Thomas E. : The hidden Factory; *Harvard Business Review*; sept.-oct. 1985.

- MOUTET Aimée : Ingénieurs et rationalisation; pp. 137-153.
- OSTRENGA Michael R. - PROBST Frank R. : Process Value Analysis : the missing Link in Cost Management; *Journal of Cost Management*; 1992; Vol. 6, n° 3; pp. 4-13.
- PARKER R. H. : *Management Accounting, an historical Perspective*; Mac Millan; 1969; Bristol (UK).
- SHANK John K. - GOVINDARAJAN Vijay : Measuring the "Cost of Quality" : a strategic Cost Management Perspective; *Journal of Cost Management*; 1994; Vol. 8, n° 2; pp. 5-17.
- SHANK John K. - GOVINDARAJAN Vijay : *Strategic Cost Management*; The Free Press; New-York; 1993.
- de MAN - MAVAUT H. - SAND - STEELS - VANDERSYPEN - VAN HECKE : *Le travail industriel aux États-Unis: Rapports de la mission d'enquête*; t.1; Royaume de Belgique, Ministère de l'Industrie, du Travail et du Ravitaillement; Bruxelles; 1920.
- TAYLOR Frederick Winslow : *Scientific Management*; Harper and Brothers Publishers; 1947; U.S.A..
- TAYLOR Frederick Winslow : *Principes d'organisation des usines*; H. Dunod et E. Pinat; Paris; 1912.
- TAYLOR Frederick W. - AMAR Jules - BELOT Emile - LAHY Jean-Maurice - LE CHATELIER Henry: *Organisation du travail et économie des entreprises*; Textes choisis et présentés par François VATIN; Les Editions d'Organisation; Paris; 1990.
- THOMPSON Clarence Bertrand : *La réorganisation des usines suivant les méthodes Taylor-Thompson*; tome 2; Guy Le Prat; 1926; Paris; 1990.
- THOMPSON Clarence Bertrand : *Le système Taylor*; Payot et Compagnie; Paris; 1919.
- WELLS M. C. : Taylor's Contribution to Cost Accounting : A Comment; *The Accounting Historians Journal*; Vol. 9, n° 2; Fall 1982; pp. 69-77.i