



HAL
open science

LES SYSTEMES DE CALCUL DES COUTS DANS LES ENTREPRISES CHINOISES : UNE ETUDE EXPLORATOIRE

Yuan Ding, Véronique Malleret, Hanne Norreklit

► **To cite this version:**

Yuan Ding, Véronique Malleret, Hanne Norreklit. LES SYSTEMES DE CALCUL DES COUTS DANS LES ENTREPRISES CHINOISES : UNE ETUDE EXPLORATOIRE. "COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT ", May 2007, France. pp.CD-Rom. halshs-00543233

HAL Id: halshs-00543233

<https://shs.hal.science/halshs-00543233>

Submitted on 6 Dec 2010

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.

LES SYSTEMES DE CALCUL DES COUTS DANS LES ENTREPRISES CHINOISES : UNE ETUDE EXPLORATOIRE

Yuan Ding, Professeur Associé, China Europe International Business School, Shanghai, Chine

Véronique Malleret¹, Professeur, Groupe HEC, 1 avenue de la Libération, 78350 Jouy-en-Josas, France ; tél. : (33) 1 39 67 72 64 ; fax : (33) 1 39 67 70 86 ; e-mail : malleret@hec.fr

Hanne Nørreklit, Professeur, Aarhus School of Business, Aarhus, Danemark

Résumé :

La communication présente les résultats d'une recherche empirique destinée à décrire les méthodes de calcul des coûts de revient de cinq entreprises industrielles chinoises. Elle révèle des systèmes de calculs très simples, basés sur les coûts directs, présentant des faiblesses visibles et peu pertinents en regard des besoins du management de ces entreprises. Elle explore ensuite deux hypothèses permettant d'expliquer la faible maturité des systèmes de calcul des coûts dans ces entreprises : la première s'appuie sur des travaux historiques et sur l'environnement concurrentiel chinois, la seconde sur les caractéristiques culturelles des managers chinois.

Mots clés : Coût, Chine, prix

Abstract:

The paper presents the results of a field study conducted to describe the cost accounting systems of five Chinese manufacturing companies. The results show very simple systems, based upon direct costing calculations, with visible weaknesses and little relevance regarding the needs of the management of the companies. The paper then suggests two hypotheses which could explain this low level of maturity of the costing systems: the first one is based upon an historical perspective and the level of competition in China, the second is based upon the cultural characteristics of Chinese managers.

Key Words: Costing, China, pricing

¹ Auteur pour correspondance

LES SYSTEMES DE CALCUL DES COUTS DANS LES ENTREPRISES CHINOISES : UNE ETUDE EXPLORATOIRE

Résumé :

La communication présente les résultats d'une recherche empirique destinée à décrire les méthodes de calcul des coûts de revient de cinq entreprises industrielles chinoises. Elle révèle des systèmes de calculs très simples, basés sur les coûts directs, présentant des faiblesses visibles et peu pertinents en regard des besoins du management de ces entreprises. Elle explore ensuite deux hypothèses permettant d'expliquer la faible maturité des systèmes de calcul des coûts dans ces entreprises : la première s'appuie sur des travaux historiques et sur l'environnement concurrentiel chinois, la seconde sur les caractéristiques culturelles des managers chinois.

Mots clés : Coût, Chine, prix

Abstract:

The paper presents the results of a field study conducted to describe the cost accounting systems of five Chinese manufacturing companies. The results show very simple systems, based upon direct costing calculations, with visible weaknesses and little relevance regarding the needs of the management of the companies. The paper then suggests two hypotheses which could explain this low level of maturity of the costing systems: the first one is based upon an historical perspective and the level of competition in China, the second is based upon the cultural characteristics of Chinese managers.

Key Words: Costing, China, pricing

Introduction

En 2004, avec un volume d'échanges commerciaux dépassant 1,2 trillions de dollars, la Chine est devenue la troisième nation commerciale du monde derrière les Etats-Unis et le Japon. Depuis le début des années 80, la Chine a adopté une stratégie de développement basée sur les exportations, visant à intégrer l'économie chinoise à l'économie mondiale en utilisant ses avantages comparatifs. Ceci a conduit la part des exportations et importations chinoises à passer d'un pourcentage négligeable dans le PIB au début des années 80 à plus de 70 % en 2004 (Yu, 2005).

Tout en se félicitant du retour de la Chine sur la scène économique internationale, les autres pays s'inquiètent du déséquilibre sans précédent que la présence de celle-ci crée dans le commerce mondial. Comme l'indique le document « Les prix chinois » publié par *Business Week* en décembre 2004 (Engardio, Roberts et Bremner, 2004) : « Les prix chinois. Ce sont les trois mots les plus terrifiants pour l'industrie américaine. Le plus souvent, cela signifie des prix inférieurs de 30 à 50 % à ce que ça va vous coûter pour produire la même chose aux Etats-Unis. Au pire, cela veut dire des prix en dessous du coût des matières premières »². Le cas chinois remet également en cause la théorie économique traditionnelle de l'avantage comparatif et de la spécialisation du travail selon laquelle les Etats-Unis et les pays occidentaux conserveraient l'avantage dans la production de bien à forte intensité de connaissances tandis que les pays en voie de développement se spécialiseraient dans les produits à forte intensité de main d'œuvre. Ce postulat est aujourd'hui objet de discussions. Selon Freeman, (cité par Engardio et *al.*, 2004), « Ce qui est surprenait avec la Chine aujourd'hui c'est que, pour la première fois, nous avons un pays pauvre et immense qui peut nous concurrencer à la fois par des bas salaires et par un haut niveau technologique... combinez les deux, et l'Amérique a un problème »³. L'Europe aussi s'inquiète des pertes d'emploi et des délocalisations générées par la compétitivité de l'économie chinoise. (Barroso, 2005)

² *The China price. They are the three scariest words in U.S. industry. In general, it means 30 % to 50 % less than what you can possibly make something for in the U.S. In the worst cases, it means below your cost of materials.* (traduit par nous)

³ *What is stunning about China is that for the first time we have a huge, poor country that can compete both with very low wages and in high tech ... Combine the two, and America has a problem.* (traduit par nous)

Beaucoup cherchent à comprendre le niveau très compétitif des prix chinois. Au delà des prix particulièrement bas de la main d'œuvre qui font l'unanimité, certains mentionnent la productivité élevée de l'industrie chinoise qui s'est considérablement accrue avec les apports de capitaux, de technologie et de savoir faire étrangers. D'autres estiment que ces prix compétitifs sont faussés par des pratiques financières et commerciales comme la sous-évaluation du yuan, les subventions d'état ou le contrôle des prix. Cet argument est utilisé par les Etats-Unis et l'Europe pour refuser à la Chine le statut d'économie de marché.

Toutefois, la plupart de ces explications sont contestables ; la productivité de l'économie chinoise est souvent mise en doute par les économistes. La consommation d'énergie par unité produite de l'économie chinoise est deux fois supérieure à la moyenne mondiale, 11, 5 fois celle du Japon, 7, 7 fois celle de l'Allemagne ou de la France et 4, 3 fois celle des Etats-Unis. En moyenne, la consommation d'énergie pour la fabrication des principaux produits en Chine est supérieure de 40 % aux niveaux internationaux.

Deuxièmement, le fait que l'économie chinoise soit contrôlée par l'état ne résiste pas à une analyse en profondeur. Contrairement au Japon il y a 20 ans, la Chine est une économie ouverte. Elle a un léger déficit commercial et continue d'abaisser les droits de douane. De plus, « environ 70 % des exportations proviennent maintenant d'entreprises privées et de *joint ventures* détenues principalement par des entreprises de Taiwan, de Hong-Kong, du Japon et des Etats-Unis qui ont offert un accès à des marchés étrangers, à des technologies avancées, à un savoir-faire. A part le bas prix des terrains et quelques aides fiscales dans certaines zones, les industriels chinois reçoivent peu d'aides gouvernementales⁴. » (Engardio et al. 2004)

Nous pensons qu'il existe une troisième cause susceptible d'expliquer la compétitivité des prix chinois. Au lieu de fonctionner dans une économie étroitement contrôlée par l'état au sein de laquelle les exportations seraient utilisées comme une arme par le gouvernement, les entreprises exportatrices chinoises évolueraient plutôt dans un univers chaotique, mal organisé, hyper compétitif, comparable à celui qu'ont connu les entreprises occidentales au début de la révolution industrielle en Europe. Le manque de compétences en marketing et de ressources pour innover et se différencier conduirait les entreprises exportatrices à des

⁴ *some 70 % of exports now come from private companies and foreign ventures mainly owned by Taiwanese, Hong Kong, Japanese, and U.S. companies that have brought access to foreign markets, advanced technology, and managerial know-how. Aside from cheap land and tax breaks in some areas, private Chinese manufacturers get minimal government help. (traduit par nous)*

stratégies d'imitation et de concurrence frontale réduisant sans cesse leurs marges. Leur systèmes comptables dépassés ne leur permettraient pas de faire face à la croissance de leur activité ; les managers n'auraient pas une bonne connaissance de leurs coûts ce qui conduirait à des tarifications plus qu'approximatives.

Les défis posés par le développement de l'industrie chinoise aux économies occidentales sont tels qu'il nous paraît indispensable de mieux comprendre les facteurs pouvant expliquer la forte compétitivité des prix chinois.

C'est pourquoi nous nous sommes attachés, dans cette recherche, à répondre aux deux questions suivantes : « Comment les entreprises chinoises calculent-elles leurs coûts ? Comment déterminent-elles leurs prix ? ». Ces deux questions sont liées, puisque l'impact d'un mauvais système de calcul de coûts sur le niveau des prix est moindre lorsqu'une entreprise établit ses prix en fonction des prix de marché. Dans cette communication cependant, nous centrerons la restitution des résultats de l'étude empirique sur la première partie de la question, c'est-à-dire la description des systèmes de calcul des coûts des entreprises observées.

La première partie de la communication présente la méthodologie retenue pour la recherche. La seconde partie décrit les principales caractéristiques des systèmes de calculs de coûts observés : il s'agit de calculs de coûts en coût directs, très partiels, qui ne font pas le lien entre coûts prévisionnels et coûts réels. La troisième partie de la communication examine les faiblesses techniques de ces systèmes de calcul des coûts et s'efforce d'apprécier leur pertinence au regard des besoins de gestion des entreprises. Enfin la dernière partie de la communication s'interroge sur les raisons susceptibles d'expliquer le faible niveau de maturité de ces systèmes de calcul des coûts.

1. Méthodologie

L'ouverture de l'économie chinoise a suscité l'intérêt des chercheurs et a donné lieu à quelques travaux de recherches et publications concernant les systèmes de contrôle de gestion et de comptabilité de gestion des entreprises chinoises. L'examen de ces travaux montre qu'ils concernent essentiellement de grandes entreprises, des entreprises d'état et des *joint ventures* associées à des entreprises occidentales. En fait, il n'existe, à notre connaissance, aucune

publication récente sur les systèmes de comptabilité de gestion des entreprises chinoises de taille moyenne. C'est ce constat qui nous a conduits à adopter la méthodologie que nous allons décrire dans cette partie. Mais auparavant, nous allons mentionner brièvement les principaux articles portant sur les systèmes de contrôle de gestion chinois.

1.1 Les données existantes sur les systèmes de comptabilité de gestion chinois

Deux articles se sont focalisés sur la problématique de l'adaptation des systèmes de gestion des entreprises chinoises au nouvel environnement économique.

- Firth (1996) s'est intéressé aux facteurs explicatifs de l'adoption de pratiques de comptabilité et de contrôle de gestion. Il a montré en particulier que les entreprises chinoises ou divisions d'entreprises chinoises qui opéraient dans des *joint venture* avec des entreprises occidentales avaient un taux d'adoption de techniques de contrôle de gestion supérieur à celui des entreprises chinoises de secteurs d'activité similaires appartenant à l'état. Firth a travaillé par questionnaire, en proposant aux entreprises une liste d'outils liés au calcul des coûts et à la gestion budgétaire.
- O'Connor et al. (2004) ont eux aussi cherché à savoir quels étaient les facteurs influençant l'emploi de pratiques de contrôle de gestion dans des entreprises d'état chinoises. Ils ont travaillé d'abord par entretiens avant de généraliser leur enquête au moyen de questionnaires. Les entreprises concernées étaient soit purement chinoises soit chinoises avec des *joint ventures*.

Dans une perspective de compréhension des facteurs d'adoption des techniques de comptabilité de gestion, il est utile de s'intéresser à des travaux de recherche portant sur d'autres pays « en transition ». Ainsi, Szychta (2002) pour la Pologne et Haldmo and Lääts (2002) pour l'Estonie ont montré que de nombreux facteurs favorisaient ou retardaient le développement de systèmes de comptabilité de gestion, en particulier l'intensité de la concurrence et la disponibilité de personnels formés en comptabilité de gestion.

Islam et Kantor (2005) ont publié un article sur le développement des pratiques de comptabilité de gestion en Chine. Malheureusement, cet article n'est fondé sur aucune étude empirique. Il reprend les résultats de travaux de recherche antérieurs et s'interroge sur les freins culturels au développement de la comptabilité de gestion dans les entreprises chinoises.

Enfin, en 2007, Efferin et Hopper ont publié une étude de cas approfondie sur une entreprise Chinoise située en Indonésie qui met en évidence les caractéristiques culturelles et idéologiques du management chinois et leur influence sur les systèmes de contrôle de gestion. Cet article apporte une base précieuse sur les éléments constitutifs de ce que l'on peut appeler la culture traditionnelle chinoise, même si l'entreprise observée est située en Indonésie. L'étude des aspects culturels d'entreprises situées en Chine n'est d'ailleurs pas exempte de phénomènes parasites puisque, à la culture traditionnelle chinoise, se sont successivement mêlées la culture communiste puis la culture capitaliste.

Ainsi, les travaux existant sur les systèmes de gestion des entreprises chinoises portent essentiellement sur :

- Des grandes entreprises ;
- Des entreprises d'état ;
- Des entreprises ayant des *joint ventures* avec des entreprises occidentales ;
- Les systèmes de contrôle de gestion au sens large et rarement sur les systèmes de calcul des coûts de façon spécifique.

1.2 Nos choix méthodologiques

Pour étudier les systèmes de calcul des coûts des entreprises chinoises, nous avons décidé de travailler par études de cas. Pour une recherche de ce type, la méthode des cas se justifie à plus d'un titre.

- D'une part, comme il s'agit d'une recherche exploratoire, les questions et hypothèses de la recherche ne sont pas fortement structurées. Elles ne permettent donc pas de construire facilement un questionnaire qui serait administré aux répondants.
- De plus, disposant de très peu d'informations sur les systèmes de calcul des coûts des entreprises chinoises du fait de l'absence de recherches empiriques antérieures sur des entreprises similaires, il était difficile de savoir *ex ante* quel était le niveau de

sophistication et de développement d'outils que l'on pouvait s'attendre à trouver dans les entreprises. La rédaction du questionnaire risquait donc de se trouver largement en porte à faux par rapport aux pratiques des entreprises.

- Par ailleurs, en s'appuyant sur l'exemple de l'ABC, plusieurs articles ont montré au cours des dernières années les limites de l'approche par questionnaires pour comprendre véritablement ce qui constituait un système de comptabilité de gestion et les risques de mauvaise interprétation qui découlaient des enquêtes par questionnaires (Gosselin, 2000). Gosselin et Mévellec (2003) ont ainsi montré que toute une série de problématiques de recherche avaient pu être traitées sans que les chercheurs s'interrogent sur le contenu de l'acronyme ABC. Tous ces inconvénients habituellement reconnus à l'enquête par questionnaires ne pouvaient qu'être aggravés par le fait que nous nous intéressions à des entreprises chinoises et à leurs systèmes de coûts.
- Enfin, les études de cas permettent d'avoir une vision plus globale de l'entreprise et de replacer la comptabilité de gestion dans le contexte managérial qui l'entoure : stratégie de l'entreprise, politique tarifaire, processus de production.

Le choix des entreprises s'est fait en tenant compte des critères suivants.

1. Nous avons retenu des entreprises chinoises, écartant les filiales de sociétés étrangères⁵ ». En effet, la littérature montre (Firth, 1996, O'Connor et *al.* 2004) que ces filiales ont tendance à adopter les techniques de gestion des sociétés mères. Or, le but de notre recherche était de décrire les pratiques des entreprises chinoises sur lesquelles la littérature de recherche est inexistante.
2. Nous avons choisi des entreprises de taille moyenne (entre 100 et 500 employés). Dans des entreprises trop petites, nous risquions de trouver, comme ailleurs, des systèmes de gestion des coûts extrêmement sommaires. Dans de grosses entreprises, nous pouvions être confrontés à une organisation par divisions, avec des familles de produits hétérogènes, des systèmes de calcul des coûts différents, des interlocuteurs éventuellement dispersés sur plusieurs sites ; ces situations auraient compliqué et alourdi la collecte des données ou nous aurait obligés à sélectionner une partie de l'entreprise ou de ses produits en risquant d'avoir une vision partielle et biaisée de l'entreprise.

⁵ Dans la pratique, beaucoup de sociétés chinoises, dont une partie de celles que nous avons rencontrées, affichent un actionnaire étranger et se déclarent comme « JV », mais il s'agit là d'un artifice destiné à obtenir des avantages fiscaux et légaux.

3. Nous avons retenu de préférence des entreprises exportatrices, puisque la problématique des coûts et des prix des produits chinois se pose essentiellement lorsque les entreprises chinoises proposent leurs produits sur les marchés internationaux.

Tableau 1 : Caractéristiques des entreprises de l'étude

Entreprise		Texti	Stepi	Metali	Wheeli	Sporti
Principaux produits		Produits pour industries électronique et pharmaceutique : 1. Vêtements, bottes, gants 2. Chiffons 3. Paillassons anti-poussière 4. Ventilateurs ionisants	Escaliers en bois et en métal pour maisons individuelles	Quatre activités 1. Barres métalliques pour construction 2. Petites pièces métalliques standards (boulons, clous, vis) 3. Traitement thermique pour besoins internes ou clients externes 4. Usinage d'engrenages	1. Lames de coupe 2. Machines de coupe 3. Jantes auto en aluminium	A l'origine vente de roulements à bille, puis de moteurs. Aujourd'hui vente directe aux clients finaux (Wal-Mart, etc.) pour le compte des clients, des produits finis : équipements de fitness de body building, sofas, etc.
Actionnariat		Entreprise détenue à 100 % par le Directeur Général	La capital de Stepi est détenu à 30 % par son Directeur Général, à 30 % par les cadres et à 40 % par une société mère qui est elle-même détenue à 51 % par le DG et à 49 % par une société d'Etat	Entreprise détenue à 100 % par le Directeur Général	Entreprise détenue à 100 % par la famille du Directeur Général	Entreprise détenue à 100 % par le Directeur Général
CA (en millions de yuans)	2004	70	17.9	242	13.87	252
	2005	100	19.4	228	97.19	320
Profit (en millions de yuans)	2004	7	0.34	8.8	-2	33
	2005	8	1.27	4.5	6.23	46
Effectif	2004	440	160	93	200	110
	2005	606	150	121	259	130
% de ventes à l'exportation		21% en direct, beaucoup d'exportations indirectes	Exportations amorcées sur le Kazakhstan	Exportation indirecte (pièces standards et engrenages)	95 %	100 %

4. Enfin, nous avons essayé de choisir des entreprises avec des niveaux technologiques différents pour avoir des structures de coûts différentes, certaines entreprises pouvant avoir plus de coûts indirects ou d'amortissements à cause d'investissements dans des machines ou des produits de technologie avancée, tandis que d'autres auraient une forte prédominance des coûts de main d'œuvre.

Finalement, nous avons visité cinq entreprises entre le 21 et le 29 septembre 2006. Les principales caractéristiques de ces entreprises se trouvent dans le tableau 1.

La collecte des données pour chacun des cas s'est effectuée au travers d'entretiens, de visites des sites de production et de recueil de documents. Au total, nous avons passé entre ½ et une journée dans chacune des entreprises.

Dans chaque entreprise, nous avons demandé à visiter les ateliers de production avant de commencer les entretiens. Ce fut le cas partout sauf dans l'entreprise Sporti qui n'a pas de capacités de production en propre et travaille avec un réseau d'usines sous-traitantes dans lesquelles elle détient des participations. En revanche, cette société nous a fait visiter son siège et présenté les différents services qui le composent.

Dans chaque société, nous avons également demandé à rencontrer le directeur général et, le cas échéant, le directeur financier (pour obtenir des informations sur le système de comptabilité de gestion) et le directeur commercial et/ou de marketing (pour obtenir des informations sur la façon dont les prix de vente étaient établis ou négociés avec les clients). Le plus souvent, les entreprises ont organisé une réunion générale en conviant ces différentes personnes, et éventuellement certaines personnes de leurs services, et en leur demandant de répondre à nos questions lorsque cela était nécessaire.

Un guide d'entretien semi-directif servait de trame à la discussion (voir annexe 1). Il avait été envoyé aux entreprises qui l'avaient demandé avant notre venue ; une entreprise y avait répondu de façon formelle par écrit, avant notre arrivée. Les entretiens se déroulaient en chinois et en anglais. Les notes prises en chinois par une assistante ont été traduites en anglais et sont venues compléter les notes prises en anglais.

Les informations collectées lors des entretiens ont été complétées par des données recueillies :

- Avant les entretiens auprès des entreprises et sur leur site internet afin de disposer d'informations générales sur l'activité de l'entreprise, son chiffre d'affaires, son actionnariat.
- Lors de la visite par des documents décrivant la gamme de produits des entreprises, des documents comptables, des exemples de calcul des coûts, des présentations *powerpoint* décrivant les systèmes de comptabilité de gestion.

Tous ces documents ont été traduits en anglais s'ils étaient en chinois et complètent le matériau utilisé pour la recherche.

2. Les systèmes de calcul des coûts

Les systèmes de calcul des coûts que nous avons observés se caractérisent essentiellement par une forte prédominance des systèmes de calcul de coûts directs. Par ailleurs, nous avons pu constater que peu d'entreprises s'efforcent de rapprocher les coûts réels établis lors du chiffrage des devis avec les coûts réels. Enfin, nous insisterons sur la structure des coûts qui révèle une faible part de valeur ajoutée.

2.1 Une prédominance écrasante du coût direct

Comme on peut le constater dans le tableau 2, les entreprises que nous avons rencontrées calculent essentiellement des coûts directs. A l'exception des amortissements (ceux mentionnés dans le tableau pour Wheeli et Stepi sont des coûts indirects), les coûts indirects ne sont pas intégrés dans les coûts des produits. Lorsque les entreprises ont besoin du coût complet prévisionnel d'un produit, par exemple pour établir un devis, elles ajoutent un taux de marge (allant de 12 à 30 % environ) destiné à couvrir l'ensemble des coûts de structure et la marge⁶.

Le recours massif à des pratiques de coûts directs est tout-à-fait compréhensible pour certaines des entreprises rencontrées qui ont de faibles coûts de structure comme Métali (si l'on excepte les amortissements des machines à commande numérique). Elle est plus difficile

⁶ Cette méthode peut faire penser à la méthode des coefficients mais le fait qu'elle ne soit utilisée que ponctuellement, lorsque l'on a besoin de fixer un prix de vente, et que la plupart des coûts n'incluent pas de coûts indirects, nous amène à conclure que les entreprises visitées possèdent des systèmes de calcul de coûts directs.

à admettre pour une entreprise comme Stepi qui met en place et forme un réseau de distributeurs-installateurs, a créé un service de recherche et développement de 7 personnes, développe ses activités d'exportation, etc. et a donc de fortes raisons de voir croître ses coûts indirects.

Il faut cependant relativiser la notion de coûts indirects telle qu'elle nous a été décrite par nos interlocuteurs. En effet, nous avons noté plusieurs points qui nous laissent penser que ceux-ci ne mobilisent pas parfaitement la distinction entre coûts directs et coûts indirects.

Tableau 2 : Les types de coûts calculés dans les entreprises rencontrées

Entreprise	Texti	Stepi	Metali	Wheeli	Sporti
Type de coût calculé	Coût réel direct variable mensuel	Coût prévisionnel direct par modèle (pour établir les devis) Coût réel mensuel par modèle ?	Coût prévisionnel (pour établir devis)	Coût réel mensuel complet production	Au siège : coûts réels Au centre logistique ⁷ : coûts standards directs avec analyse des écarts mensuelle
Objet de coût	Le produit	Le modèle (style) d'escalier	La commande (engrenages)	Familles de produit (taille x peinture) = 22	Produits
Composition	Matières premières + sous-traitance Main d'œuvre	Bois et autres matières premières Main d'œuvre Energie Amortissements	Matières Main d'œuvre Electricité Amortissements et outils de coupe	Matières premières + consommables + sous-traitance Energie Amortissements production Main d'œuvre Coûts indirects production Emballage	Composants Main d'œuvre Consommables
Remarques	Coûts fixes directs et coûts de régalaie par commande pas pris en compte	Emballages pas pris en compte dans coûts directs Mise à jour des standards ?		Moule facturé au client puis remboursé si volume excède 2000 pièces	

⁷ L'entreprise Sporti sous-traite sa production mais dispose d'un centre d'assemblage, de contrôle qualité et de logistique à Shanghai.

- Texti a des équipements qui ne servent qu'à un seul type de produits. Les amortissements sont donc des coûts fixes directs. Mais comme le calcul des coûts des produits est de type variable direct (comme nous l'avons qualifié dans le tableau), ces coûts fixes directs sont traités comme des coûts indirects par l'entreprise et ne sont pas intégrés aux coûts des produits qui les causent.
- Les escaliers produits par Stepi sont transportés en pièces détachés avant d'être montés sur site par les distributeurs. Les coûts des emballages (relativement onéreux) sont considérés comme des frais commerciaux et donc comme des coûts indirects par l'entreprise ; là encore, ils ne sont pas inclus dans le coût de revient des produits.
- Enfin Metali nous a signalé n'avoir que 1 % de coût indirects (en fait d'*overheads*), ce qui est logique si l'on entend par *overheads* les coûts de structure de cette entreprise de petite taille. En revanche, cette entreprise possède deux machines à commande numérique allemande. Le directeur ne considère pas les amortissements de ces machines comme des coûts indirects.

Bien que la plupart des entreprises utilisent essentiellement des calculs de coûts directs, deux entreprises ont fait mention d'autres outils de calcul des coûts.

- Sporti utilise pour son centre logistique un système de suivi des coûts en standards. Nous reviendrons ultérieurement sur ce système.
- Stepi a développé une démarche de *target costing* pour le développement de nouveaux modèles d'escalier. Se basant sur un prix de marché qui correspond selon des études de marché à un niveau de forte demande sur le marché de l'escalier dans les maisons individuelles, l'entreprise a ensuite soustrait les marges distribution et sa propre marge pour obtenir un coût cible. Ce coût a été assigné comme objectif au service R&D pour développer un nouvel escalier susceptible de satisfaire cette clientèle, en travaillant sur les processus de production, l'utilisation des machines, etc.

2.2 Coûts prévisionnels, coûts standards et coûts réels

Comme cela apparaît dans le tableau 2, nous avons essayé de mentionner si les entreprises calculent des coûts prévisionnels (ou standards) et/ou des coûts réels. Cette distinction n'a pas toujours été facile à faire ; de plus, le périmètre de coût calculé en prévisionnel et en réel, lorsque les entreprises effectuent les deux types de calcul, n'est pas toujours le même.

Nous avons qualifié de « prévisionnels » les calculs de coûts qui ne sont effectués que pour établir des devis et facturer les clients. Ceci concerne deux entreprises : Stepi et Métali. Pour établir ces coûts, ces entreprises utilisent des « éléments de coûts standards », comme le coût de la tonne d'engrenage usinée chez Métali ou le coût par marche d'escalier d'un modèle donné chez Stepi. Mais nous n'avons pas qualifié ces systèmes de « coûts standards », parce que ces entreprises n'effectuent pas d'analyses d'écart et pas de rapprochement entre les éléments de coûts ou les coûts standards et les coûts réels. Stepi a mentionné par ailleurs calculer chaque mois les coûts réels de chaque modèle d'escalier *a posteriori* mais nous verrons plus loin qu'il ne s'agit pas vraiment d'un coût réel. Et il n'inclut pas les amortissements, contrairement au coût prévisionnel.

Deux entreprises calculent des coûts réels *a posteriori* : Texti et Wheeli. Dans ces deux entreprises, la démarche est similaire ; le/ la comptable part des documents de comptabilité financière et « explose » les postes de coûts pour les répartir entre les différents objets de coûts.

Enfin Sporti a un système mixte. Pour les activités du siège (direction générale, services commerciaux, juridiques, informatiques, etc.), les coûts réels sont enregistrés *a posteriori*. Le centre logistique qui contrôle les composants en provenance des sous-traitants et les assemble a un système de coûts standard. Chaque composant a un coût standard. Les écarts sont analysés chaque mois s'ils excèdent + ou - 5 % de la valeur standard. Toutefois, on peut douter de l'utilité de ce système puisque les commandes restent très peu de temps dans l'entrepôt et qu'il serait facile de calculer la marge réelle de chaque commande à partir des coûts réels des composants fournis par les sous-traitants sans passer par un système de coûts standards.

Au total cependant, aucune entreprise ne calcule de la même façon et pour les mêmes objets de coûts des coûts prévisionnels et des coûts réels *a posteriori* de telle sorte qu'elle puisse utiliser ces informations à des fins de gestion.

2.3 Une faible part de valeur ajoutée

Nous avons interrogé les entreprises sur la structure de coûts de leurs produits, initialement pour savoir quels étaient les points du système de calcul des coûts sur lesquels il était

important de porter notre attention. Du fait de la prédominance du calcul des coûts en coûts directs, les pourcentages donnés l'ont donc été en fonction du coût direct des produits. Ceci joint au fait que les entreprises ne distinguent pas toujours très bien les coûts directs et les coûts indirects incite à relativiser les chiffres obtenus. Toutefois, les résultats font apparaître une part prépondérante des coûts matières et énergie, comme le montre le tableau 3.

Tableau 3 : Les structures de coûts de certains produits (en % du coût direct)

Produit	Jantes aluminium (Wheeli)	Engrenages (Métali)	Vêtements (Texti)	Paillassons (Texti)	Escalier (Stepi)
Matières premières	55 % (aluminium)	40 %	70 %	94 %	70 % (bois)
Energie	10 %	10 %			5 %
Main d'œuvre	8 %	5-10 %	30 %	6 %	10 %
Amortissements	5 %	20-30 %			
Autres matières	5 % (peinture)				13 % (vis, boulons, etc.)
Moules	2%	5-10 %			
Emballages	2 %				

De façon relativement surprenante, les coûts matières occupent une part importante des coûts (proche, voire supérieure à celle que l'on constate dans l'industrie française), la valeur ajoutée est faible et les coûts de main d'œuvre très peu importants. Ceci vient en partie du fait que les coûts horaires sont peu importants. Mais les chiffres confirment également l'impression visuelle ressentie lors de la visite des ateliers. Hormis chez Texti⁸, nous n'avons pas vu d'usine avec de forts effectifs, révélant une forte intensité de main d'œuvre dans les processus de production. Au contraire, le directeur de Stepï nous a même expliqué que son rêve était d'acheter une deuxième machine à commande numérique allemande permettant de découper les escaliers automatiquement et de ne plus avoir de menuisiers ! Cette situation peut s'expliquer, selon nous par trois facteurs :

⁸ Et de façon moindre chez Wheeli, mais le personnel présent était plutôt dédié à des tâches logistiques.

- D'une part les entreprises rencontrées étaient dans la région de Shanghai. De fait, à Shanghai même, nous n'avons vu qu'un des deux ateliers de Stepil, le plus petit, l'autre étant situé à 200 Km de la ville. Les autres entreprises étaient toutes situées à 150, ou 300 Km de Shanghai. Les coûts des salaires et de l'immobilier font que cette métropole a commencé sa désindustrialisation, que les activités industrielles s'y font rares et sont repoussées dans l'arrière-pays.
- D'autre part, les entreprises chinoises semblent fonctionner en réseaux, de façon très intégrée. Ainsi Sportil sous-traite toute sa production, Textil a passé des accords pour la teinture de ses tissus, etc. La chaîne de valeur semble extrêmement morcelée et la part de valeur ajoutée de chacun des acteurs est faible.
- Enfin, les entreprises que nous avons rencontrées, de par la personnalité et la formation de leurs dirigeants, sont des entreprises chinoises qui ont plutôt une stratégie de différenciation. Elles essaient d'échapper à la concurrence frontale avec de petites entreprises chinoises à forte intensité de main d'œuvre et se positionnent sur le marché des entreprises occidentales, en élevant le niveau de qualité de leurs produits et en automatisant certaines tâches.

3. Les déficiences des systèmes étudiés

Sans entrer dans un diagnostic détaillé de chacun des systèmes de coûts que nous avons observés, il est facile de voir que ces dispositifs présentent plusieurs défauts, et que certains de ces défauts se retrouvent dans plusieurs entreprises. Nous allons les passer en revue avant de conclure en tentant d'apprécier la pertinence de ces systèmes en regard des besoins de gestion des managers.

3.1 Choix de l'objet de coût

Certaines entreprises choisissent mal l'objet de coût qui va structurer leur système de comptabilité de gestion. En effet, celles qui travaillent à la commande établissent un prix par commande ou par lot. Il serait donc logique qu'elles construisent leur système de calcul des coûts en prenant comme unité d'enregistrement des coûts le lot, la commande, etc. Comme nous pouvons le constater dans le tableau 4, ce n'est pas le cas.

Tableau 4 : Choix des objets de coûts

Entreprise	Unité de travail (commande, production)	Objet de coût actuel du système de comptabilité de gestion
Stepi	L'escalier (chaque escalier est différent, même s'il est composé à partir d'éléments standards d'un modèle donné)	Modèle
Wheeli	Lots de jantes d'un modèle spécifique donné	Famille de produits (taille de jante x peinture)
Texti	Commande (lot de vêtement, couleur, logo spécifiques)	Produit

3.2 Choix des unités d'œuvre

Comme nous l'avons dit plus haut, les entreprises rencontrées ont surtout des systèmes de calcul de coûts directs. Le seul coût indirect qu'elles affectent éventuellement au produit est le coût des amortissements. Dans ce domaine, nous avons constaté que les entreprises ont recours à des unités d'œuvre qui n'ont aucun rapport de causalité avec l'utilisation des machines. Le plus souvent, le choix de l'unité d'œuvre est fondé sur la structure du prix de vente ou du tarif commercial.

- Méтали affecte les amortissements de ses machines à commande numérique qui usine les engrenages en fonction du poids de l'engrenage et du niveau de précision requis par l'usinage. La forme et la complexité de la pièce (en particulier la profondeur des dents) ne sont pas prises en compte alors que le directeur général reconnaît qu'elles ont un impact sur les temps d'usinage.
- Wheeli affecte les amortissements des presses d'emboutissage, des machines d'usinage (qui font les finitions des jantes) et d'une façon plus générale des coûts indirects de production au prorata du diamètre des jantes. Or aucun de ces coûts n'est lié au diamètre des jantes. Le coût des presses dépend du temps d'utilisation et surtout du temps de changement d'outil, donc de la taille du lot et les coûts des machines d'usinage dépendent de la complexité de la jante (nombre, forme des trous, etc.).

3.3 Une vision purement comptable des amortissements

Toutes les entreprises que nous avons vues (Stepi, Wheeli) qui intègrent les amortissements dans le coût des produits utilisent la durée fiscale et légale de la vie de l'équipement pour calculer l'amortissement. Ceci les conduit à des durées d'amortissement de 10 ans. Or ces

entreprises ont des stratégies industrielles assez « volatiles », opportunistes, souvent basées sur l'obtention d'un marché à très forte marge auprès d'un client occidental mais qu'elles délaissent dès que la concurrence chinoise apparaît et réduit leurs marges. Dans ce contexte, une durée d'amortissement de 10 ans conduit à sous-estimer les coûts.

Par ailleurs, nous avons également constaté que les entreprises ne prennent pas en compte le niveau de production effectif d'un équipement pour calculer le coût par pièce, oubliant de déduire des heures de fonctionnement les temps de réglage, de maintenance, de panne, etc. Là encore, ce mode de calcul tend à une sous-estimation des coûts.

Ces questions ne semblaient pas avoir fait l'objet d'un débat avant notre arrivée. Les comptables à qui nous posions ces questions précises sur la prise en compte des amortissements dans le calcul des coûts, et les directeurs de société qui assistaient à l'entretien, semblaient découvrir en toute bonne foi qu'il était possible de ne pas appliquer strictement les règles fiscales pour calculer un coût de revient prévisionnel, et que les conséquences de ces décisions sur les coûts des produits pouvaient être importantes.

3.4 Absence de relation entre la gestion de production et la comptabilité de gestion

Le dernier point surprenant (qui est d'ailleurs peut-être à l'origine de la plupart des faiblesses que nous venons de mentionner ci-dessus) est le peu de relations établies entre la gestion de production et les données qu'elle génère et la comptabilité de gestion. Certes, toutes les sociétés que nous avons visitées ne semblent pas disposer d'un système de gestion de production irréprochable sur lequel la comptabilité de gestion pourrait s'appuyer mais ceci ne suffit sans doute pas à expliquer l'absence de lien entre ces deux sphères de l'entreprise dont voici quelques exemples.

Chez Métali, le devis n'est pas construit à partir d'une gamme opératoire détaillée. Seule la quantité de métal est précisément calculée à partir des plans de l'engrenage fournis par le client. Chez Wheeli, comme chez Stepil, il n'y a pas d'enregistrement, au niveau de l'atelier, des temps de travail réellement utilisés pour traiter chaque lot/commande. Chez Wheeli, les lots circulent avec un bon de travaux sur lequel la liste des opérations à effectuer est mentionnée. Mais cette liste de tâches n'est pas assortie de temps de travail, standards ou réels. Chez Stepil, les consommations de bois (qui constituent 70 % du coût du produit puisque le

bois vient des Pyrénées), les consommations de matières ne sont pas suivies en réel à la sortie du stock pour être affectées à chaque commande. En fait, pour calculer le « coût réel matière », la comptable de Stepil prend la surface de chaque marche (définie par les plans) et multiplie par un coefficient d'1,2.

3.5 Le manque de pertinence des systèmes de comptabilité de gestion

La qualité des systèmes de comptabilité de gestion ne peut pas s'apprécier sans une réflexion sur la pertinence de ces systèmes, c'est-à-dire sur leur utilité pour les managers de l'entreprise dans leur contexte et leur environnement.

A un premier niveau d'analyse, on pourrait penser que les faiblesses que nous avons observées dans les systèmes de comptabilité de gestion des cinq entreprises visitées sont parfaitement admissibles, que ces entreprises n'ont peut-être pas besoin de systèmes de calcul des coûts plus sophistiqués et que le développement de ceux-ci constituerait une mauvaise allocation de leurs ressources. En effet, les taux de marge annoncés sont plus que confortables : jusque 60 % pour certaines commandes à destination des Etats-Unis ou sur certaines activités comme le traitement thermique chez Métali : « *Comme la marge opérationnelle sur le traitement thermique est de 60 %, le contrôle des coûts n'est pas très serré* » (le directeur de Métali). Aucune de ces sociétés ne perd de l'argent, la plupart ont un carnet de commande très bien garni et travaillent en sous-capacité.

D'autres éléments remettent cependant en cause la pertinence de ces systèmes de comptabilité de gestion.

D'une façon générale, les dirigeants que nous avons rencontrés ont conscience du fait que leurs systèmes de comptabilité de gestion ne sont pas bons, ou du moins, pas suffisants pour leurs besoins de gestion, même s'ils découvrent souvent l'étendue des problèmes au travers de nos questions. C'est d'ailleurs probablement parce qu'ils sont parfaitement conscients de ces faiblesses qu'ils ont accepté de nous recevoir et de nous décrire leurs systèmes de comptabilité de gestion, de nous révéler leurs structures de coûts, leurs taux de marge, etc.

La position stratégique des entreprises qui nous ont reçus explique l'inquiétude de leurs managers. A l'origine, la plupart de ces entreprises se positionnent sur des marchés de niche, réalisent « des coups », et font concurrence à des entreprises occidentales. Or, comme elles

nous l'ont dit, tant que les entreprises chinoises sont en concurrence avec les entreprises occidentales, les marges restent très confortables. Mais, dès qu'une entreprise chinoise a découvert une « niche », elle est très rapidement copiée par une autre entreprise chinoise. Les prix (et les marges) décroissent alors très rapidement. Par exemple, entre 2003 et 2006, le prix du même escalier commercialisé par Stepi est passé de 20 000 yuans à 12 000 yuans.

Tout en continuant à saisir les opportunités commerciales ponctuelles qui s'offrent à elles, les entreprises rencontrées adoptent dans l'ensemble une stratégie de différenciation en misant sur la qualité, l'innovation et en visant des marchés occidentaux et japonais. Mais ceci génère des coûts (nous avons vu bon nombre de machines à commande numérique allemandes) ; comme par ailleurs, les coûts des matières premières et de l'énergie constituent un poste important et peu compressible des coûts des produits et que la hausse du yuan rend les exportations plus difficiles, le contrôle des coûts devient tôt ou tard un sujet de préoccupation pour le management de l'entreprise.

Par ailleurs, la plupart des entreprises visitées travaillent à la commande, au moins pour une part importante de leur activité et le plus souvent en B to B. Or une entreprise qui travaille à la commande est obligée de répondre à des appels d'offres et de proposer des prix. Même s'il existe ensuite une négociation qui lui permet de se « recaler » par rapport aux prix de ses concurrents, elle est obligée de disposer au départ d'un calcul de coût relativement fiable pour éviter de perdre des commandes ou au contraire de prendre trop de commandes à perte.

Plus concrètement, voici les principales difficultés auxquelles les décideurs se sont déclarés confrontés lors des entretiens :

- Ne pas pouvoir évaluer la rentabilité d'une commande *ex ante*. En particulier, le directeur de Métali nous a dit que les commandes d'engrenages leur réservaient beaucoup de « surprises », certaines sur lesquelles ils espéraient gagner de l'argent se révélant décevantes, tandis que d'autres se passaient mieux que prévu ;
- Ne pas être capable de choisir parmi des commandes clients la plus rentable alors que la capacité de production est saturée (Texti) ;
- Ne pas pouvoir évaluer la rentabilité d'une activité, d'un segment de marché : se lancer dans une activité, voir si les résultats comptables de l'entreprise s'améliorent pour décider de continuer ou non.

Enfin certains dirigeants sont véritablement inquiets de voir leurs marges diminuer alors que leur chiffre d'affaires ou leur volume d'activités progresse ; certains ne trouvent même leur équilibre financier que lorsque le gouvernement chinois procède aux remboursements de TVA liés à leurs activités d'exportation. Or ceux-ci ont des taux et des délais variables, ce qui fragilise la situation de l'entreprise.

4 A la recherche de facteurs explicatifs

La situation que nous venons de décrire nous incite à nous poser une question : comment se fait-il que ces entreprises n'aient pas fait évoluer leurs systèmes de calcul des coûts ? En effet, les systèmes comptables des entreprises observées présentent des faiblesses évidentes ; certaines de ces faiblesses sont faciles à corriger et peu coûteuses (le personnel administratif en Chine n'est pas très cher) ; par ailleurs, les dirigeants des entreprises estiment que les systèmes ne répondent plus à leurs besoins et aux évolutions de leurs entreprise et de leurs marchés ; de plus ces mêmes dirigeants peuvent être considérés comme particulièrement ouverts et éduqués⁹, et de fait, dans d'autres domaines de gestion, nous avons pu constater qu'ils adoptent des pratiques relativement professionnelles ou innovantes, comme d'envoyer leur personnel séjourner aux Etats-Unis afin qu'ils comprennent mieux la mentalité des clients américains.

Pour répondre à cette question nous avons examiné deux hypothèses qui nous semblent pertinentes dans le cas des entreprises chinoises que nous avons étudiées et du contexte dans lequel elles opèrent. La première est fondée sur une approche historique et économique, et consiste à dire que les systèmes de comptabilité de gestion n'apparaissent dans les entreprises qu'à partir d'un certain niveau d'intensité concurrentiel. La seconde s'appuie davantage sur les particularités culturelles du management chinois pour expliquer une forme de « réticence à la comptabilité de gestion ».

4.1 L'hypothèse concurrentielle

L'observation des cas des entreprises chinoises étudiées nous amène à nous poser une question plus fondamentale ; qu'est-ce qui fait qu'une entreprise a (ou n'a pas) un système de

⁹ Tous ceux que nous avons rencontrés possédaient un diplôme d'ingénieur et s'étaient inscrits volontairement à un programme EMBA.

calcul et de gestion des coûts ? Plusieurs auteurs ont tenté de répondre à cette question en adoptant une perspective historique. Dans leurs travaux, nous avons retenu trois éléments de réponses dont on peut penser qu'ils sont sans doute plus complémentaires que contradictoires.

Une première thèse consiste à dire que la comptabilité de gestion naît de l'industrialisation et de l'intégration des processus de transformation. Lorsqu'un acteur économique remplace du travail à façon et de la sous-traitance par des processus internes, les coûts de transformation qui étaient jusque là des prix ne sont plus connus avec précision. Il doit donc mettre en place des systèmes permettant d'isoler les coûts relatifs à chaque production au sein d'ensembles industriels plus grands et plus complexes. (Bouquin, 1997, p. 18, citant la thèse de Littleton). Cette première thèse semble peu à même d'expliquer la position des entreprises chinoises rencontrées et leur intérêt récent pour la comptabilité de gestion, puisque, comme nous l'avons vu plus haut, ces entreprises ont une faible part de valeur ajoutée et que, contrairement aux entreprises occidentales des XIX^{ème} et XX^{ème} siècles, elles ne semblent pas poursuivre une stratégie de croissance par intégration verticale.

Une seconde thèse met en avant le rôle du renforcement de l'environnement concurrentiel dans le développement des systèmes de comptabilité de gestion. C'est en particulier la thèse soutenue par Nikitin (1995) et reprise par Bouquin (1997). D'après Nikitin (1995), c'est la fin des situations de monopole de l'Ancien Régime qui a conduit certaines entreprises françaises à mettre en place des systèmes de calcul des coûts. De façon similaire, mais plus tôt dans l'histoire (1485-1509), c'est également la mise en concurrence qui aurait conduit les fileurs de laine anglais à calculer leurs coûts (Nikitin, 1995, Bouquin, 2004, p. 30). Si le développement des systèmes de calcul des coûts s'est produit massivement durant la révolution industrielle, c'est donc parce que celle-ci a intensifié la concurrence. Bouquin (2004, p. 31) reprend une citation de Church (1911, p. 991) qui n'est pas sans rappeler la situation que nous avons observée dans les entreprises chinoises de notre recherche : « *Une concurrence croissante et la diminution de la marge bénéficiaire, pour ne rien dire de la nécessité d'étudier minutieusement les opérations, ont depuis quelques temps contraint les industriels à examiner les coûts de leurs produits et je pense que l'on s'apercevra souvent que les entreprises qui réussissent sont celles qui ont su étudier ces coûts de près* ».

Enfin, Bouquin (2004, p. 32) souligne un troisième élément qui a retenu notre attention : il constate que, si la datation de la naissance des systèmes de comptabilité de gestion peut varier

de plusieurs décennies ou même de plusieurs siècles, « *la production de masse et le taylorisme donnent une impulsion au début du XX^{ème} siècle. Le rôle des ingénieurs reste fondamental* ». Or, dans les entreprises que nous avons visitées, l'organisation de la production laisse parfois à désirer. Certes, la plupart de ces entreprises possèdent quelques machines de haute technologie, mais celles-ci se présentent plutôt comme un îlot isolé, non intégré dans un ensemble industriel plus vaste. Certaines ont de toute évidence du mal à passer d'une production artisanale, de lots de taille moyenne à une véritable production industrielle avec la rigueur qu'elle exige. Enfin, nous avons pu constater qu'une des raisons pouvant expliquer les défauts de la comptabilité de gestion est la faible articulation entre les données émanant de la gestion de production (gammes, nomenclature des produits) et le calcul des coûts. En tous cas, il ne semble pas que ces entreprises disposent d'ingénieurs « méthodes », susceptibles de faire le lien entre les procédés techniques et les données économiques et propres à promouvoir les systèmes de calcul des coûts comme le laisse supposer Bouquin.

4.2 L'hypothèse culturelle

D'autres hypothèses peuvent être avancées en exploitant les informations collectées lors de cette enquête et en les confrontant à des données plus générales disponibles sur la société chinoise. Elles concernent l'orientation *feedforward* des managers chinois, la prédominance des critères matériels dans la définition des produits, la focalisation sur la gestion des réseaux externes et les rôles et profils des comptables.

4.2.1 Des managers tournés vers l'avenir

Les dirigeants que nous avons rencontrés sont tournés vers l'avenir ; ils font des projets pour leurs entreprises (rachats d'autres entreprises, extensions de leurs usines, développement de marchés à l'étranger, etc.). Faisant preuve d'une forte confiance en l'avenir et en la croissance, ils ne se montrent pas du tout inquiets lorsque nous leur faisons remarquer les surfaces inoccupées de leurs sites de production. En quelque sorte, ces managers sont de type « *feed forward* ». A titre indicatif, le directeur de Wheeli définit ainsi les objectifs de sa société : « *Objectifs à moyen terme (3-5 ans) : Transformer l'entreprise existante en une entreprise réalisant durablement des profits, dont la taille lui permette de figurer parmi les 10 premières de son secteur d'activité et les profits parmi les trois premières* ». (Extrait des réponses écrites au guide d'entretien).

Cette orientation « *feed forward* » n'est d'ailleurs pas étonnante puisqu'elle se retrouve à un niveau plus global dans la région de Shanghai où tout est prévu pour le futur : routes et autoroutes, infrastructures, zones industrielles, etc.

Mais, à l'opposé, les managers rencontrés semblent avoir une très faible orientation vers le « *feed back* » : analyser les performances passées, comprendre les causes des échecs et des réussites, organiser, même de façon simple des données et des informations sur des éléments élémentaires de la vie de l'entreprise ne semble pas faire partie de leurs priorités. Des informations simples comme la répartition du chiffre d'affaires par grande familles de produits ou la structure de coûts des produits ne sont pas disponibles d'emblée.

Cette absence de volonté de « regarder en arrière » peut expliquer certaines limites des systèmes de calcul des coûts que nous avons analysés, puisque, même si une de ses finalités est d'effectuer une gestion prévisionnelle des coûts, la comptabilité de gestion se construit et se nourrit en premier lieu de données historiques :

- Le fait que les temps de travail et les consommations de matières réels ne soient pas enregistrés ;
- Le fait que la plupart des entreprises n'aient pas à la fois un calcul des coûts prévisionnels et un calcul des coûts réels, et n'opèrent aucun rapprochement entre ces deux types de données ;
- À un niveau plus simple, le fait qu'aucune entreprise ne compare le coût prévisionnel d'une commande avec le coût réel de la commande *a posteriori*.

Or le contrôle de gestion, et la comptabilité de gestion, reposent étroitement sur le concept de « boucle de contrôle ». L'analyse du passé et la projection dans l'avenir constituent deux étapes indispensables à la gestion et à l'amélioration des performances (Bouquin, 2004, p. 68-69). En négligeant l'analyse du passé, les entreprises que nous avons rencontrées en sont réduites à une méthode de gestion par « essai et erreur » : « *Nous nous basons sur le marché pour fixer les prix et nous essayons de faire un maximum de marge. Si la marge n'est pas assez bonne, nous abandonnons l'activité.* » (Le directeur de Métali)

Cette orientation de type *feedforward*, parfois peu délibérée peu n'être que le résultat de l'absence de politique industrielle et du caractère opportuniste de la prise de commande que nous avons mentionnée ci-dessus. Mais dans ce cas aussi, elle « discrédite » la comptabilité

de gestion. Quel intérêt y a-t-il à connaître les coûts et la rentabilité de produits et de commandes que l'on n'est pas amené à produire à nouveau dans un futur proche ?

4.2.2 Focalisation sur des critères matériels

Au cours de notre étude, nous avons également constaté que les entreprises ont recours à des unités d'œuvre particulièrement peu pertinentes (comme le diamètre des jantes chez Wheeli ou le poids des engrenages chez Métali). Or les entreprises sont conscientes, le plus souvent, que ces unités d'œuvre sont peu explicatives des coûts indirects. Elles les utilisent parce qu'elles servent à construire les prix de vente et que, selon elles, les clients n'accepteraient pas d'autres bases tarifaires.

Outre le fait que ce point illustre la confusion qui règne dans ces entreprises entre le calcul des coûts et la détermination des prix de vente, il montre aussi l'importance accordée à la « matérialité » dans la société chinoise. Il est difficile de vendre à un client des attributs de produits immatériels tels la complexité, la qualité, etc. En revanche, le client est très attaché à des éléments fortement tangibles comme la taille, le poids. Ce phénomène peut expliquer également pourquoi il est difficile de promouvoir le concept de propriété industrielle en Chine.

Cette focalisation sur le caractère matériel d'un bien peut être attribuée à l'éducation de politique économique marxiste reçue par les Chinois au cours des 40 années de régime communiste. En effet, d'après la doctrine marxiste, seules les activités industrielles et commerciales créent de la valeur.

4.2.3 Contrôle interne et contrôle externe

Au vu des cinq cas que nous avons étudiés, il nous apparaît que les managers chinois font preuve de beaucoup d'innovation et d'imagination pour développer des relations de partenariat et des réseaux avec des partenaires extérieurs, que ce soit en amont, avec des fournisseurs, ou en aval avec des clients et des distributeurs.

- Sporti ne possède pas d'usine en propre mais elle a développé un réseau d'entreprises de production partenaires dont elle détient une partie du capital.
- Texti avait un problème pour la teinture de ses tissus. Le seul fournisseur fiable était une très grosse entreprise, qui facturait un prix très élevé à Texti du fait d'un rapport

de force défavorable. Texti a passé un accord avec une PME, l'a aidée à acheter une machine adaptée à ses besoins et à acquérir le savoir-faire en échange d'une prestation de service de teinture d'un niveau de qualité satisfaisant à des prix moindres.

- Stepi a mis en place un réseau de distributeurs installateurs d'escaliers sur toute la Chine, qui sont formés par la société.

Les entreprises sont relativement vigilantes dans la gestion de ces réseaux et partenariats. Ainsi, Sporti nous a expliqué qu'elle incitait ses entreprises partenaires à développer un chiffre d'affaires en propre pour que ces dernières ne soient pas dépendantes de Sporti et pour que les prix pratiqués entre les usines et Sporti puissent être proches de « prix de marché ».

À l'opposé, les pratiques déployées en matière de « contrôle à l'intérieur de l'entreprise » paraissent plus faibles. Interrogé sur le contrôle et la performance de la fonction achats (qui constituent 70 % des coûts), le responsable de Wheeli a répondu qu'il n'y avait pas de problème puisque le directeur des achats était ... sa sœur. Cette réponse illustre le décalage entre notre vision du contrôle censé garantir la performance et celle du dirigeant qui cherche avant tout à éviter d'éventuelles malversations. La présence de membres de la famille du dirigeant à des postes clés de l'entreprise est une situation que nous avons retrouvée à plusieurs reprises et qui est fréquente dans toutes les entreprises familiales. Si elle résout le problème de la confiance, elle ne garantit malheureusement pas celui de la compétence.

4.2.4 Rôle et profil des comptables

Enfin, une partie des points faibles des systèmes de comptabilité de gestion nous semble provenir du profil et de l'attitude des comptables et/ ou des directeurs financiers qui sont chargés de la mise en place de ces systèmes. Trois points doivent être mentionnés à ce propos.

1. Tout d'abord, le comptable ne se vit pas comme étant au service de l'entreprise et de ses managers. Il est en premier lieu un « comptable financier », qui travaille à établir les documents comptables et non quelqu'un qui prépare des documents de gestion internes, pour les besoins de l'entreprise et de ses membres. De plus, durant la période communiste, le comptable était souvent perçu comme une sorte « d'espion » supposé contrôler ce qui se passait dans l'entreprise et en rendre compte aux autorités. Pour cette raison, il n'y avait pas de relation étroite entre les comptables et les autres membres des entreprises. Même si cette

époque est révolue et que nous n'avons visité que des entreprises privées, de tels comportements peuvent avoir laissé des traces.

2. Plusieurs des comptables que nous avons rencontrés se présentent comme des directeurs financiers (en anglais CFO), ce qui, vu la taille des entreprises dans lesquelles ils travaillent peut paraître un peu excessif. De ce fait, ils/elles considèrent qu'ils ont un poste de haut niveau, qu'ils ont fait des études et ne sont pas censés descendre dans les ateliers pour voir ce qui s'y passe.

Ceci peut être vu comme le résultat d'un respect traditionnel accordé en Chine aux administratifs et aux lettrés. Plus récemment, durant la période communiste, les personnes qui étaient allées à l'université avaient fait l'objet d'une sélection très sévère et étaient fortement reconnues dans la société chinoise. De nos jours encore, il y a une forte compétition dans les familles chinoises urbaines pour envoyer les enfants dans les meilleurs écoles, leur offrir des cours particuliers durant le week-end, etc. L'éducation reste une valeur clé de la société chinoise.

Les conséquences pratiques de cet état de fait en matière de comptabilité de gestion sont non négligeables. Les comptables ne savent pas ce qui se passe dans les ateliers ; ils ne connaissent pas les processus de production et ne se considèrent pas comme responsables des suivis de consommation matières et des temps de main d'œuvre ; les unités d'œuvre choisies sont peu réalistes. En fait, les calculs de coût de produits sont faits des façon « descendante », en partant des postes de comptabilité générale et en les éclatant pour obtenir les coûts des produits plutôt qu'en partant des consommations unitaires par produit et/ou par commande et en les agrégeant pour obtenir des coûts.

3. Croyant bien faire et pensant pouvoir ainsi totalement déléguer la gestion comptable de leur entreprise, certains dirigeants rencontrés recrutent comme comptables des MBA. Ceci est rendu possible par l'offre abondante de diplômés en Chine et par leur coût assez faible. Mais sans préjuger du niveau de ces MBA ou de ceux qui acceptent un emploi dans des PMI, il est évident qu'un MBA n'a pas une formation de comptable. Là où un responsable d'entreprise française recruterait un diplômé Bac + 2 pour mettre en place un système de gestion en l'encadrant directement, le dirigeant chinois recrute à plus haut niveau ... et obtient un résultat parfois décevant.

Conclusion

Comme nous l'avons exposé en introduction, il nous semble que les arguments couramment avancés pour expliquer les prix particulièrement bas de l'économie chinoise ne suffisent sans doute pas. Nous avons émis l'idée que ceux-ci pourraient également provenir d'une mauvaise connaissance des coûts, dans un contexte concurrentiel exacerbé, conduisant à des tarifications mal maîtrisées.

Les premiers résultats obtenus au cours de cette recherche semblent confirmer ce point de vue. Les systèmes de calcul de coûts que nous avons observés sont non seulement très simples, mais encore partiels ; ils ne calculent le plus souvent que les coûts directs. Quand ils allouent des coûts indirects ou prennent en compte des coûts fixes, ils le font avec des clefs de répartition ou des méthodes de calcul qui ont tendance à fausser et à sous-estimer les coûts. Enfin, parce que la plupart des systèmes de calculs des coûts ne permet pas de mises à jour fréquentes, d'autocorrection, les erreurs ne peuvent être détectées à temps et les modes de calcul ne peuvent être améliorés.

Répondant, même de façon imparfaite à la question que nous nous posions initialement, cette recherche apporte également une contribution à la littérature sur la comptabilité de gestion. En effet, des travaux de recherche antérieurs ont porté sur les systèmes de comptabilité de gestion des *joint ventures* en Chine ou des entreprises d'état. Par ailleurs de nombreux travaux de recherche se sont intéressés aux méthodes de gestion des coûts japonaises, et quelques travaux de recherche ont examiné l'évolution des systèmes de contrôle de gestion des entreprises dans des économies de transition. Mais, à notre connaissance, jusqu'ici, aucune recherche n'avait été menée pour connaître les méthodes de calcul des coûts d'entreprises privées à capitaux purement chinois. Nous espérons donc que ce travail permettra de lever en partie le voile sur une réalité difficilement accessible.

Enfin, en répondant à une question initiale, notre recherche nous renvoie à une autre question, essentielle pour les chercheurs en comptabilité de gestion : qu'est ce qui pousse, à un moment donné de son histoire, une entreprise à se doter d'un système de calcul des coûts ? Le fait que nous ayons rencontré des entreprises dotées de systèmes relativement simples mais que les managers cherchaient à développer nous place sans doute devant une opportunité extrêmement intéressante pour comprendre quelle est la conjonction de facteurs économiques,

stratégiques et culturels qui incite une entreprise et son management à développer de tels outils de gestion.

Références bibliographiques

Barroso, J.M., (2005), “*The dragon awakes: the EU and the China’s economic rise*”, paper presented at the speech given during the visit at the China Europe International Business School Shanghai, China.

Bouquin, H., (1997), *La comptabilité de gestion*, Que sais-je ?, PUF.

Bouquin, H. (2004), *Comptabilité de gestion*, Economica, 3^{ème} édition.

Bouquin, H. (2004), *Le contrôle de gestion*, Gestion PUF, 6^{ème} édition.

Efferin, S., et Hopper, T., (2007), “Management control, culture and ethnicity in a Chinese Indonesian company”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, p. 223-262.

Engardio, P., Roberts, D. et Bremner, B. (2004), “The China Price”, *Business Week*.

Firth, M. (1996), “The diffusion of managerial accounting procedures in the People’s Republic of China and the influence of foreign partnered joint ventures”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, n° 7/8, p. 629-654.

Gosselin M. et Mévellec P., (2003) « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, Numéro Spécial, Mai 2003, p. 87-109.

Gosselin, M. (2000), « Influence de la stratégie sur l’adoption et la mise en œuvre d’une comptabilité par activités », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n° 4, p. 37-56.

Haldma, T., et Lääts K., (2002), “Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies”, *Management Accounting Research*, vol. 13, p. 379-400.

Islam, M., et Kantor J., (2005), “The development of quality management accounting practices in China”, *Managerial Auditing Journal*, vol. 20, p. 707-724.

Nikitin, M., (1995), « Aux origines du calcul du prix de revient », *Revue Française de Gestion*, Mars-avril- mai, p. 56 – 65.

O’Connor, N., Chow, C.W., et Wu, A., (2004), “The adoption of “Western” management accounting/controls in China’s state-owned enterprises during economic transition”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, p. 349-375.

Scapens, R., Meng, Y., (1993), “Management accounting research in China”, *Management Accounting Research*, vol. 4, p. 321- 342.

Ssychta, A., (2002), “The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises”, *Management Accounting Research*, vol. 13, p. 401-418.

Yu, Y. (2005), “The interactions between China and the world economy », Paper presented at the Nikei Simbon Symposium.

Annexe 1 : Guide line for interviews

Basic data

Name of the company/business unit

Turnover + trend over the last 3 years

Number of employees + trend over the last 3 years

Profit + trend over the last 3 years

Ownership, parent company for the BU and branches

Main products or families of products

Diversity/volume of products, number of orders

Customers: Type (B to B/ B to C/ distributors), approx. number of customers, % of export sales, main country of export sales

Competitors: Number, size, structure of the market

Key Success factors of the sector and of the firm (try to interview people from different functions and on different levels)

Approximate cost structure: raw materials and outsourcing, labour, depreciation, overheads in %

Level of technology and innovation

Investments

Managerial context

What is the goal of the company, of its management?

How do they see their future? Which projects do they have?

What is a good deal, a good customer?

What is the status of the management accounting function in the organisation? What is the status of the sales/commercial function in the company?

Which type of relationship do managers have with customers: long term, short term, partnership, network?

Description of the costing system

Cost objects: Products, families of products, customers, orders ...

Cost content: direct/ variable/ full costs, manufacturing/sales/distribution

Standard or actual costs?

- If standard costs: when and how are they calculated, relation with the budget. How often are the standard costs up dated? Variance analysis?

- If actual costs: How often is the calculation made?

Calculation of the costs of future products: engineered costs or target costing? Does it include R&D costs?

Full example of a cost calculation for one of the main products of the company (with a diagram).

When was the current cost accounting system implemented? Why? By whom? Background of the person.

How is the cost accounting system used? For which decisions? Formal and informal processes regarding the costs (meetings, evaluation, discussions, coordination)

Description of the pricing policy

What is the pricing strategy? (Skimming, etc.) Is it a long term policy or a short term one?

Who is responsible for the price in the company? Is it a centralised or decentralised decision?

If it is decentralised, how are the price levels controlled, by whom?

Are the prices determined on a cost + base or according to market price?

Is there a price list, a model or a software used by commercial people to make offers?

Does the company calculate the profitability of the products? Before or after sales?