

Répartir les charges indirectes pour influencer les comportements organisationnels : les mécanismes mis en œuvre

Dragoş ZELINSCHI

Laboratoire Orléanais de Gestion
IAE d'Orléans – Faculté de Droit, d'Economie et de Gestion
Rue de Blois – BP 6739, 45067 Orléans, Cedex 02
Tél. +33 (0) 238 417 028, Fax +33 (0) 238 494 816
dragoszelinschi@yahoo.com

Résumé

L'étude attentive des pratiques montre que la répartition des charges indirectes présente d'importants aspects comportementaux. L'influence sur les comportements se fait à travers trois mécanismes différents.

D'abord, dans un contexte d'agence, la répartition est un instrument employé par le principal pour contrôler l'activité de l'agent. Il s'agit d'une contrainte imposée par le principal afin de limiter les comportements aberrants de l'agent ou, plus exactement, inciter celui-ci à agir pour maximiser le bien-être du principal. La répartition des charges joue donc le même rôle que les dépenses de surveillance et d'incitation engagées par le principal dans le modèle de l'agence.

Ensuite, l'allocation des coûts fonctionne comme un système fiscal interne qui vise à réduire les gaspillages de ressources. Les charges réparties exercent une pression psychologique sur les managers commerciaux, en les incitant à prendre des mesures pour améliorer l'efficacité des centres de profit (accroissement des marges brutes ou réduction des charges opérationnelles).

Enfin, la répartition des charges est étroitement liée à la solidarité et à la cohésion interne de l'organisation. La relation est double. Premièrement, la répartition est un facteur d'intégration qui favorise le partage des responsabilités et encourage la coopération entre départements (surtout entre départements de supports et départements commerciaux). Deuxièmement, en sens inverse, la solidarité interne crée les prémisses pour une motivation efficace des acteurs à travers la répartition des charges.

Ces trois mécanismes sont contingents, ils semblent mieux adaptés dans un environnement incertain et hostile.

Il ne faut pas considérer la répartition des charges indirectes comme un processus inexorable dans la vie de l'entreprise. Dans tous les cas, la décision de répartir ou non et, le cas échéant, la méthode de répartition mise en place, procèdent d'un choix managérial, le plus souvent conscient, dont les raisons sont diverses et profondes.

Mots clés

charges indirectes, répartition, recherche positive, approche comportementale, contingence

Répartir les charges indirectes pour influencer les comportements organisationnels : les mécanismes mis en œuvre

1. INTRODUCTION

La comptabilité de gestion, et spécifiquement le système de calcul des coûts, peut être appréhendée selon deux dimensions principales (Bouquin 1997, 2004, Horngren et alii 2005) :

- dimension technique (modéliser les processus de l'entreprise et essayer de connaître les coûts)
- dimension comportementale (influencer et motiver les comportements organisationnels)¹

Le chercheur doit donc résoudre un dilemme essentiel : mettre en avant la connaissance des coûts et se laisser ainsi attirer par l'illusion positiviste ou étudier l'influence sur les comportements et céder à la tentation relativiste (Bouquin 2004).

La recherche dominante en comptabilité de gestion, sans contester la coexistence des deux dimensions, ne saisit pas qu'à chacune doit correspondre une approche différente du calcul des coûts. En effet, cette recherche semble partir de la prémisse que la connaissance des coûts « exacts » est une condition *sine qua non* pour une motivation efficace des acteurs. Selon cette logique, un système de calcul des coûts fidèle aux processus économiques (donc fiable, selon la terminologie de Bouquin), s'il est bien exploité, doit mener automatiquement à l'orientation des comportements dans le sens désiré. Par conséquent, les possibilités d'amélioration de la précision et de la qualité des coûts deviennent le sujet privilégié de recherche. En revanche, le rôle de motivation et d'orientation des actions des acteurs est souvent négligé, car il est considéré comme implicite.

Les appels pour une approche comportementale du calcul des coûts ne manquent pourtant pas. Dès 1922, McKinsey attire l'attention sur le fait que la répartition des charges affecte les motivations des managers (Zimmerman 2003). En 1957, Anthony soutient que ce qui compte vraiment, ce n'est pas la technique de calcul des coûts (plus particulièrement la répartition des charges), mais le but primordial qu'elle doit servir, c'est-à-dire la motivation des acteurs. Le choix d'un système de calcul des coûts ne se justifie aucunement par la recherche d'un coût vrai, objectif (en admettant qu'un tel coût existe), car ce système vise en réalité à déterminer les responsables d'agir comme les dirigeants le désirent. Le choix de la méthode de répartition des charges doit se faire en fonction du résultat à atteindre. En résumé (Anthony 1957, p. 234) : « aborder le problème du contrôle en termes de motivation humaine (...) est beaucoup plus fécond que toute tentative de définir des coûts vrais ».

Les innovations dans le domaine du calcul des coûts concernent en premier lieu les techniques, dont elles visent à accroître l'efficacité : obtenir des coûts plus précis avec des efforts moindres. Ferrara (1990) déplore l'abandon des aspects comportementaux par les promoteurs de la « nouvelle comptabilité de gestion ».

La répartition des charges indirectes est l'un des composants les plus importants de tout système de calcul des coûts. Habituellement reléguée au rang des techniques comptables, la répartition est en réalité au centre d'enjeux complexes et subtils : politiques (influencer les hommes), économiques (évaluer les flux) et éthiques (partager équitablement le coût des ressources consommées).

Dans certaines situations le système de répartition des charges indirectes devient un instrument de gestion, qui détermine les acteurs d'agir en poursuivant les buts de l'organisation.

La dimension comportementale est selon nous primordiale lors de la mise en place d'un système de répartition. Pour reprendre les mots de Bouquin, en échappant à l'illusion positiviste, nous avouons avoir cédé à la tentation relativiste.

Dans cette communication, nous entrerons dans le détail de la dimension comportementale et nous essayerons de révéler les mécanismes par lesquels la répartition des charges indirectes influence les comportements organisationnels.

Afin d'explorer cette question, nous nous appuyons sur un examen approfondi des pratiques : nous avons procédé à une étude sur 3 ans (entre 2003 et 2005) de la filiale d'un grand laboratoire pharmaceutique,

La littérature sur la répartition des charges indirectes distingue habituellement deux étapes : répartition aux centres d'analyse (sections homogènes, activités etc) et ensuite imputation aux produits. Pour notre recherche nous avons choisi d'adresser le problème de la répartition dans un sens large : allocation des charges indirectes aux objets de coût. Par ailleurs, la distinction entre les étapes de répartition nous paraît spécifique à la recherche française. La littérature anglo-saxonne en général traite globalement la répartition comme une allocation du coût d'une ressource utilisée en commun aux entités consommatrices – centres, activités ou produits – (cf. Horngren et alii 2005).

En revenant aux deux dimensions de la comptabilité de gestion, analyser différemment les deux étapes de répartition nous semble pertinent seulement si c'est l'aspect technique qui prévaut et les coûts calculés sont employés pour modéliser et évaluer. Dans le cas d'une approche comportementale de la comptabilité de gestion, la répartition des charges aux centres et l'imputation aux produits représentent au fond un même type de démarche : un transfert de la responsabilité pour la consommation des ressources vers les entités bénéficiaires.

Une revue de littérature préliminaire nous aidera à orienter notre raisonnement et constituera la première partie de cette communication. Nous avons à cet effet plusieurs repères : la recherche positive sur la répartition des charges, initiée par Zimmerman (1979), les études socio-psychologiques sur les pratiques de répartition (Hiromoto 1988, 1991, Merchant et Shields 1993), ainsi que les études sur l'application du principe de contrôlabilité, aspect fondamental pour la répartition des charges (Giraud et alii 2004 etc). Dans une deuxième partie, à l'aide d'un design de recherche qualitatif, nous tâcherons de comprendre comment le système de répartition est utilisé pour influencer les comportements des acteurs dans une situation de crise. Le cas étudié est celui de l'entreprise XYZ, filiale roumaine de l'un des plus importants laboratoires pharmaceutiques internationaux². Nous concluons sur les principaux apports de notre recherche.

2. UN BILAN DE LA RECHERCHE POSITIVE SUR LA REPARTITION DES CHARGES

2.1. RECHERCHE NORMATIVE ET RECHERCHE POSITIVE

En comptabilité de gestion, le courant principal de recherche sur la répartition est essentiellement normatif : il s'agit soit de trouver les « meilleures » méthodes pour la répartition des charges, soit de proposer des clés « optimales » de répartition. Les chercheurs essaient de répondre à la question : « comment mieux répartir les charges indirectes ? ». Ce courant recommande des méthodes qui restent le plus proche possible de la logique des processus économiques, dans le but d'obtenir des coûts exacts.

Sans nier l'importance de ces travaux, il faut admettre que les résultats de l'approche normative restent insatisfaisants. La diffusion des méthodes tour à tour recommandées comme panacée par divers groupes de chercheurs est assez faible. Les exemples sont nombreux et il suffit de mentionner ici la méthode ABC qui, bien qu'apparue il y a une vingtaine d'années, est toujours regardée comme une nouveauté et peu appliquée en pratique (Gosselin, Ouellet 1999) ; les études sur le succès de l'ABC ont mené à des résultats ambigus (Gosselin, Pinet 2002).

Une littérature alternative abondante, qui reste pourtant en marge de ce courant dominant, tente de comprendre et d'expliquer les pratiques observées dans les entreprises, au lieu de fournir un modèle idéal de répartition. L'idée défendue est que la répartition des charges est déterminée par d'autres raisons que l'essai d'améliorer la précision des coûts calculés : motivation des acteurs, estimation des coûts d'opportunité, régulation de la concurrence, établissement des prix de vente etc. Cette littérature peut être classifiée en deux familles principales.

Une première catégorie de recherches s'apparente à la théorie positive de la comptabilité, dont l'intention première est d'expliquer « pourquoi la comptabilité est ce qu'elle est pourquoi les comptables font ce qu'ils font » (Colasse 2000, en citant Jensen). L'attention se focalise sur les choix des acteurs de la comptabilité, et non plus sur les objets comptables (rapports, méthodes comptables etc). La fonction de la théorie est d'expliquer et de prédire le comportement des producteurs et des utilisateurs de l'information comptable. Ce n'est pas par hasard si l'un des articles fondateurs de la recherche positive sur la répartition des charges est signé par Zimmerman (1979), initiateur avec Watts du courant de la théorie positive en comptabilité financière.

En raison de cette filiation, une partie des recherches sur les pratiques de calcul des coûts héritent de l'orientation épistémologique de la théorie positive de la comptabilité. Il s'agit d'une tradition économique néoclassique, positiviste, centrée sur la rationalité micro-économique et sur une vision de la firme comme nœud de contrats entre acteurs rationnels. La méthodologie de recherche quantitative (essentiellement modélisation mathématique) est, elle aussi, empruntée aux sciences économiques. L'étude approfondie des pratiques y est absente et les exemples tirés de la réalité ont un caractère anecdotique, servant exclusivement à illustrer les modèles mathématiques. L'hypothèse principale posée par Zimmerman (1979) est celle des REMM – les acteurs organisationnels sont tous des *resourceful, evaluative, maximizing men*, ils agiront donc de manière rationnelle pour maximiser leur propre utilité.

Les recherches positives sur la répartition des charges, surtout celles qui mobilisent la théorie de l'agence, respectent donc les principes de l'individualisme méthodologique et les

fondements de la vision néoclassique des comportements économiques (Coriat, Weinstein 1995). Elles abandonnent l'approche normative dominante et apportent ainsi des éléments d'analyse indispensables. Ces recherches sont cependant fondées sur des modèles simplificateurs, formels et abstraits et ne reflètent pas la complexité des pratiques des entreprises (c'est par ailleurs l'une des critiques dont fait souvent l'objet la théorie positive de la comptabilité).

A notre avis, leurs résultats restent exploitables dans une approche comportementale qualitative et c'est le chemin que nous avons emprunté.

Un deuxième type de recherches, moins nombreuses, adoptent une méthodologie qualitative, tout en développant le même type de questionnement que la recherche positive proprement dite. Ces recherches, que nous assimilons par souci de simplification au courant positif, essaient de comprendre les motivations qui sous-tendent le processus de répartition des charges et les finalités poursuivies par ceux qui le mettent en place. L'interprétation du processus de répartition acquiert ici une forte dimension socio-psychologique et politique. Souvent le système de calcul n'est pas basé sur la logique économique, mais il sert exclusivement de facteur de pression sur les comportements des acteurs.

Les chercheurs raisonnent à partir d'études de cas ou de revues de littérature, en cherchant à faire ressortir le sens du processus de répartition des charges. Cette approche conduit à des analyses plus complexes et plus riches, mais leurs conclusions restent le plus souvent spécifiques au contexte de la recherche (caractère idiographique).

Notre étude de cas reprend cette même démarche interprétative, tout en utilisant et en enrichissant les résultats de la recherche néoclassique.

Pour résumer, les recherches positives, néoclassiques ou socio-psychologiques, avancent plusieurs explications pour la répartition des charges indirectes :

Rôle de la répartition	Explications	Auteurs principaux
Orienter les comportements	Inclure les charges réparties dans la mesure des performances des centres détermine les responsables à en tenir compte dans leurs actions	Zimmerman (1979) ; Hiromoto (1988, 1991)
<i>Proxy</i> pour des coûts d'opportunité	Introduction dans le calcul de certaines catégories de coûts difficiles à mesurer (coûts d'opportunité et coûts à long terme). Ces coûts sont évalués indirectement, sous la forme d'un « succédané ».	Devine (1950) ; Zimmerman (1979, 2003)
Régulation de la concurrence, « normalisation privée » de la comptabilité de gestion	La répartition généralisée et normalisée des frais généraux régule la concurrence : idée populaire en France parmi les ingénieurs de l'entre deux guerres, présente également aux Etats Unis dans les années 50.	Detoeuf (1937) ; Devine (1950) ; Bouquin (1995)
Etablissement des prix de vente	En pratique, le coût complet additionné d'une marge raisonnable sert de base dans certains cas pour l'établissement des prix de vente.	Anthony ; Govindarajan et Anthony (1983)

Tableau 1 : Principaux apports de la recherche positive sur la répartition

Seul le premier aspect s'avérera utile pour notre analyse ; il sera brièvement développé dans ce qui suit. L'orientation des comportements à l'aide de la répartition des charges est un thème central dans les deux types de recherche mentionnés ci-dessus ; elle peut donc être étudiée dans un contexte d'agence ou selon une approche psychologique.

2.2. REPARTITION ET THEORIE DE L'AGENCE

Le recours à la théorie de l'agence pour expliquer la répartition des charges indirectes est très fréquent dans un cadre de recherche positif (Zimmerman 1979, Magee 1988, Baiman 1990, Hemmer 1996, Rajan 1992, Wagenhofer 1996 etc). Par ailleurs il y a une filiation directe entre la théorie de l'agence et la théorie positive de la comptabilité, produites toutes les deux par l'école de Rochester. En liant répartition des charges et théorie de l'agence, l'accent est mis non pas sur le processus de répartition proprement dit, mais sur la façon dont cette répartition est intégrée dans la mesure des performances des centres.

La relation entre le directeur et les managers des centres de responsabilité, comme toute relation supérieur – subordonné, peut être considérée comme une relation principal – agent. Le directeur confie aux managers des centres l'exécution de certaines missions, en leur déléguant un certain pouvoir de décision et en leur mettant à disposition les ressources nécessaires. Les intérêts des deux parties sont divergents et il y a une forte asymétrie d'information en faveur de l'agent (donc du responsable du centre).

Cette relation engendre pour les deux parties des coûts d'agence : dépenses de surveillance et d'incitation (engagées par le principal), coûts d'obligation (supportés par l'agent) et perte résiduelle.

Dans un modèle de ce type, l'objectif de la répartition des charges est de permettre au principal de diriger les choix de l'agent et de profiter de la meilleure connaissance par l'agent de l'utilisation des ressources allouées (Magee 1988, Wagenhofer 1996). Les choix de l'agent concernent d'une part ses efforts pour accomplir ses missions et d'autre part la consommation des ressources fournies par le principal.

Une répartition efficace des charges doit tenir compte de trois facteurs :

- la volonté, exprimée par le principal, d'une utilisation efficace des ressources allouées à l'agent,
- le partage du risque entre le principal et l'agent et finalement
- les décisions que l'agent prend (hormis l'utilisation des ressources), c'est-à-dire les efforts qu'il fait pour optimiser son activité.

Dans les situations où il y a un risque de collusion entre agents dans le but d'influencer des coûts apparemment incontrôlables, il est dans l'intérêt du principal de répartir ces coûts aux agents (Suh 1987, Rajan 1992). Selon Baiman et Noel (1985) et Suh (1988), cette répartition de coûts incontrôlables par l'agent pourrait fournir une approximation (*proxy*) des effets de certaines de ses actions inobservables pour le principal.

Baiman et Noel (1985) démontrent à l'aide de la théorie de l'agence appliquée sur plusieurs périodes qu'il est avantageux pour l'entreprise de répartir les charges fixes indirectes aux centres de responsabilité afin de mesurer les performances de ceux-ci. L'allocation des charges fixes indirectes est justifiée seulement sur un horizon long de temps, pour des décisions concernant l'acquisition (investissement) et l'utilisation des ressources communes (Balakrishnan, DeJong 1993, Whang 1989). Balachandran et alii (1987) essaient de trouver une procédure de répartition des charges fixes et variables qui assure l'efficacité

sur le court terme (décisions concernant l'utilisation de ressources communes) et le long terme (décisions liées aux investissements).

La discussion de Zimmerman (1979) autour de la répartition dans un modèle d'agence est plus complexe. Ainsi, une partie des frais généraux du principal (niveau hiérarchique supérieur) peut être répartie au niveau de l'agent (centre de responsabilité) ; cette somme fonctionne comme une taxe imposée par le principal. Cette taxe aura comme effet de réduire les profits maximum du centre mais aussi le niveau maximum d'avantages que l'agent peut obtenir en détournant une partie des ressources. Pour aller plus loin, la répartition des charges indirectes réduirait la tendance des managers des centres à introduire du *slack* lors de l'élaboration des budgets.

En outre, la répartition des charges peut réduire les coûts d'agence associés avec l'obtention d'avantages en déterminant le subordonné de monitoriser son supérieur. En allouant au subordonné une partie des dépenses de son supérieur, le subordonné sera tenté de surveiller ces dépenses, du moment où elle affectent son bien-être personnel (le subordonné agira indirectement comme agent du principal de son supérieur).

Généralement, dans un contexte d'agence, la répartition des charges aide le principal à mieux maîtriser les efforts fournis par l'agent, à contrecarrer les effets de l'asymétrie de l'information et somme toute à réduire les coûts d'agence.

2.3. UNE REPARTITION « POLITIQUE » DES CHARGES

Pour comprendre la répartition des charges indirectes, certains auteurs (Merchant, Shields 1993, Hiromoto 1988, 1993) adoptent un point de vue plutôt socio-psychologique et politique, en étudiant les comportements, les rapports de force, les motivations et les interactions des acteurs. Ces études partent de l'idée, déjà citée, que ce qui importe vraiment, c'est de motiver les employés et de les déterminer à adopter les buts de l'organisation ; parfois dans ces cas la précision des coûts n'est pas dans l'intérêt de l'entreprise.

Selon Zimmerman (2003), la répartition des charges peut encourager ou non la coopération entre les centres de responsabilité. En effet, les centres seront motivés à coopérer si les coûts alloués à un centre dépendent des performances opérationnelles d'autres centres. De plus, un tel système d'allocation peut réduire le risque supporté par les managers, car ce risque sera partagé avec les autres managers.

La procédure de répartition peut influencer la manière dont les centres de responsabilité utilisent les services d'un département de support (Horngren et alii 2005). Si les coûts de ce département ne sont pas répartis aux centres bénéficiaires (ou si la répartition se fait forfaitairement), ces centres auront tendance à utiliser de manière extensive les services fournis. Dans le cas contraire, si la répartition se fait en fonction de l'utilisation effective, les centres tenteront de faire un usage plus parcimonieux des services en question. L'étude du cas Bellcore par Kovac et Troy (1989) montre comment de mauvaises procédures de répartition des charges indirectes peuvent conduire à une situation extrême : l'abandon de l'utilisation des services partagés. Dans cette perspective, le processus de répartition des charges se rapproche beaucoup du fonctionnement des prix de cession interne.

Les réflexions de Hiromoto (1988, 1993) ont comme point de départ les traits distinctifs du contrôle de gestion japonais. Les entreprises japonaises ne laissent pas les procédures comptables et fiscales influencer la manière dont elles mesurent et contrôlent leur activité, la liaison entre les méthodes de gestion comptable et les objectifs de l'entreprise est

plus directe. Le but du système de contrôle de gestion est plutôt de motiver les salariés que de fournir des informations précises au management. La comptabilité de gestion doit influencer les comportements des hommes et favoriser le management orienté vers le marché, dans une approche dynamique et centrée sur le travail en équipe.

Les données issues de la comptabilité de gestion ne représentent plus le support exclusif de la prise de décisions et deviennent plutôt une base de débat au sein de l'entreprise (Yoshikawa 1994).

Traditionnellement, dans une approche normative, on considère qu'il doit exister une relation logique et causale entre le poids réel des frais généraux et leur répartition par produit ; tout système de calcul de coûts doit saisir aussi précisément que possible la réalité des coûts. Mais parfois il est plus important d'avoir un système de répartition des frais généraux qui pousse les salariés à travailler en harmonie avec les objectifs à long terme que de connaître les coûts exacts des produits.

Hiromoto est rejoint dans ses conclusions sur la répartition des charges par Merchant et Shields (1993), qui signalent que parfois les managers induisent délibérément des biais dans les coûts pour orienter les comportements. Ils constatent, à partir de quelques études de cas (dont certains japonais), l'existence de trois types de biais.

1. La surévaluation des coûts peut avoir des effets positifs dans les entreprises confrontées avec une concurrence par les prix, car elle leur permet de conserver des marges. Les services commerciaux ont tendance à s'engager dans des guerres de prix et l'erreur présente dans le coût remplit dans ce cas la fonction de « coussin de sécurité ». De plus, on constate que même si les responsables sont conscients des erreurs introduites dans les coûts, ils agissent comme si ces coûts étaient corrects (au fond, c'est la psychologie des individus qui avancent leur montre de quelques minutes pour ne pas être en retard).
2. Au contraire, certains managers sous-évaluent le coût des produits (coûts standard ou coûts réels). Cette pratique peut prendre la forme des coûts cible japonais – les objectifs de coûts utilisés ont principalement un rôle de motivation et sont impossible à atteindre si les conditions de l'exploitation restent inchangées. Il arrive aussi de sous-évaluer les coûts de certains produits ou services pour encourager leur consommation à l'intérieur de l'entreprise.
3. Le troisième cas est celui des biais introduits sans que l'on connaisse le sens dans lequel ils agiront. C'est par exemple la situation des entreprises qui utilisent des inducteurs de coûts attachés aux domaines critiques, sur lesquels doivent se concentrer les efforts d'amélioration. Dans les entreprises japonaises, la répartition des frais généraux sur la base du temps de travail ne correspond pas à la réalité des processus, mais elle représente une incitation pour réduire le poids de la main d'œuvre et accélérer l'automatisation. De même, la répartition des frais généraux en fonction du nombre et du type des composants pousse à réduire la complexité des produits et à utiliser des composants standard.

En général les systèmes de coûts biaisés doivent être utilisés, le cas échéant, seulement pour soutenir une stratégie déjà formulée et non pas comme base pour développer une nouvelle stratégie.

Wagenhofer (1996) formalise à l'aide la théorie de l'agence l'allocation volontairement déformée des charges indirectes dans le but de mieux motiver les managers. Il détermine les conditions générales pour qu'une telle approche donne de bons résultats et détaille les cas de sous-évaluation et surévaluation des coûts. Sa conclusion est que dans

certaines situations un système de calcul qui produit des coûts systématiquement faussés est préférable à un système précis de calcul. Il y a pourtant une grande différence entre le point de vue adopté par Wagenhofer (1996) et l'approche socio-psychologique et politique de Merchant et Shields (1993), Hiromoto (1988, 1991) etc. Wagenhofer reste dans le cadre d'analyse néoclassique de la théorie de l'agence, dominé par la rationalité et la maximisation, tandis que les tenants de l'approche socio-psychologique reconnaissent les contraintes cognitives et comportementales auxquelles sont sujets les acteurs.

2.4. CONDITIONS D'UNE APPROCHE COMPORTEMENTALE EFFICACE

L'efficacité de l'approche comportementale de la répartition des charges suppose que trois conditions soient remplies (Bouquin 1997, 2004) :

Premièrement, les responsables des entités auxquelles les charges sont réparties doivent avoir intérêt à réduire leurs coûts ; le moyen le plus simple est d'introduire ces charges dans la mesure des performances des centres et dans l'évaluation des actions des managers. Les performances doivent être jugées avec précaution, car dans certains cas la réduction des coûts, même si elle conduit à une amélioration à court terme de la situation, peut compromettre les performances à long terme de l'entreprise.

Quelquefois, s'il existe une forte solidarité entre les départements commerciaux et les départements de support, les coûts répartis peuvent être un signal qui incite les responsables à prendre des décisions pour améliorer leur activité, même si ces coûts n'entrent pas dans l'évaluation de leurs résultats personnels. Cette idée sera développée dans la troisième partie de notre communication.

Deuxièmement, les responsables doivent avoir le moyen d'influencer le processus d'imputation (notamment d'agir pour que moins de charges leur soient imputés) ; la clé de répartition devrait se fonder sur un élément que le manager concerné peut maîtriser. C'est un retour au principe de contrôlabilité, appliqué cette fois sous une forme indirecte. Cette règle s'applique seulement dans la situation, la plus fréquente, où le but visé est la réduction des coûts associés à la clé de répartition. Pour reprendre l'un des exemples donnés par Hiromoto (1988), les entreprises japonaises répartissent les charges indirectes sur la base de la main d'œuvre directe afin de réduire le poids de ce facteur.

Il arrive néanmoins que la répartition des charges soit conçue comme une contrainte générale imposée sur les centres de responsabilité, comme une sorte d'impôt qui limite le détournement et la surconsommation des ressources communes (Zimmermann 1979).

Troisièmement, le résultat de l'action des responsables doit être une diminution des coûts de l'entreprise et non pas un report sur d'autres entités. C'est l'un des dangers connus de l'organisation en centres de responsabilité : il arrive que les décisions prises par les managers afin d'améliorer l'activité de leurs centres se répercutent sur les autres centres.

Les relations entre les centres de responsabilité représentent un aspect important de la gestion de l'entreprise, car elle doit trouver l'équilibre entre une coopération créatrice de synergies et une émulation indispensable pour l'innovation et le progrès. Plus fondamentalement, il s'agit du dilemme ancien entre différenciation et intégration (Lawrence, Lorsch 1967). La répartition des charges peut stimuler la coopération entre les centres de responsabilité (Zimmermann 2003).

Pour synthétiser, l'approche comportementale sur la répartition part de l'idée que les charges réparties inciteront les responsables à agir pour améliorer l'efficacité de l'activité de leurs centres, amélioration qui se diffusera au niveau global de l'entreprise.

De toute manière, dans une perspective comportementale, quel que soit l'impact de la répartition sur l'activité de l'entreprise, il faut la mettre en relation avec le principe de contrôlabilité ; il est évident qu'inclure les charges réparties dans la mesure des performances contredit ce principe.

2.5. LA REPARTITION DES CHARGES, DEROGATION AU PRINCIPE DE CONTROLABILITE

Traditionnellement, dans le contrôle de gestion, l'orientation des comportements à l'aide des coûts est associée au principe de contrôlabilité : au cadre d'une organisation décentralisée, les managers ne doivent être évalués que sur la base d'éléments qu'ils contrôlent. Aussi, faudrait-il répartir aux centres de responsabilité seulement les charges sur lesquelles ceux-ci peuvent agir, directement ou indirectement.

La contrôlabilité doit être considérée dans un sens large (celui d'influencabilité), car les managers des centres sont tenus pour responsables des éléments qu'ils peuvent seulement influencer, et pas nécessairement contrôler complètement (Dearden 1987). Les éléments sur lesquels les managers ont un contrôle complet sont par ailleurs peu nombreux.

L'application de ce principe permettrait d'éviter la démotivation des salariés, de réduire les coûts salariaux et de mesurer les performances de manière fiable (Giraud et alii 2004). Les managers y sont favorables, car en contrôlant les événements, ils peuvent réduire les dangers qui les menacent (Choudhury 1986).

Le principe de contrôlabilité peut être mis en œuvre au cours de deux étapes différentes du processus de contrôle de gestion (Giraud et alii 2004). Premièrement, lors de l'établissement des budgets, les objectifs seront fixés en tenant compte seulement des éléments contrôlables par les managers. Deuxièmement, au moment de la mesure des performances, on peut neutraliser l'impact des facteurs incontrôlables.

Le but général du principe de contrôlabilité est d'assurer une évaluation juste des performances, ou plutôt une évaluation qui apparaîtra juste aux managers qui en sont sujets. Le lien unanimement perçu (par les professionnels et les chercheurs) entre le principe de contrôlabilité et les notions d'équité et de justice rend ce principe difficilement contestable.

Cependant, de nombreux travaux, basés notamment sur la théorie de l'agence, ont montré que l'application du principe de la contrôlabilité n'est pas toujours dans l'intérêt de l'entreprise et qu'il est plus pertinent d'inclure dans les outils de mesure des performances des éléments incontrôlables ; en pratique l'utilisation de ce principe est loin d'être systématique (Giraud et alii 2004).

Tenir les managers pour responsables des résultats de l'entreprise, qu'ils puissent ou non les contrôler, a pour effet de les motiver et de stimuler leur créativité dans la résolution des problèmes qui surgissent. Une application trop stricte du principe de contrôlabilité découragerait donc les innovations (Atkinson et alii 1997). L'incorporation du principe de contrôlabilité dans les systèmes de contrôle de gestion produit parfois des dysfonctionnements, dus notamment à l'impossibilité d'identifier les éléments contrôlables, à une focalisation excessive sur la responsabilité individuelle et à une méconnaissance des aspects informels de la structure organisationnelle et du caractère dynamique de cette même structure (McNally 1980). Selon Suh (1987), le principe de contrôlabilité ne peut être strictement mis en place là où il y a le risque de collusion entre acteurs ; dans ces conditions il serait préférable d'allouer aux centres de responsabilité des coûts que ces centres ne peuvent contrôler.

Afin d'assurer le bon fonctionnement de l'organisation, il est indispensable que les managers restent attentifs aux éléments incontrôlables, mais ils doivent néanmoins avoir conscience que ces éléments dépendent de facteurs externes. Ainsi, les managers pourront mieux mesurer leur propre efficacité, même s'ils percevront leur champ de contrôle comme diminué (Choudhury 1986).

Donc transgresser le principe de contrôlabilité résoudrait les problèmes d'asymétrie d'information et de coordination entre acteurs et permettrait d'éviter la surconsommation des ressources (Giraud et alii 2004). Nous montrerons ici comment dans certaines situations la motivation des responsables des centres peut se faire par d'autres mécanismes que le principe de contrôlabilité.

Cette discussion autour de la contrôlabilité managériale clôt la deuxième partie de notre communication, dédiée à une revue de littérature. Dans ce qui suit, les principales conclusions de la recherche positive sur la répartition des charges indirectes, ainsi que les idées liées à la contrôlabilité seront mobilisées dans l'analyse d'un cas réel d'entreprise.

3. LA REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES : LE CAS XYZ

3.1. METHODOLOGIE DE RECHERCHE

Le but de cette communication est d'interpréter et finalement donner du sens à la répartition des charges, en mettant au centre de l'analyse les motivations et les comportements des acteurs organisationnels. Le design de recherche qualitatif que nous avons adopté nous semble le plus approprié pour notre démarche. Contrairement au courant principal de recherche sur les systèmes de calcul des coûts, notre démarche n'est pas prescriptive, mais positive : au lieu de proposer des solutions idéales de répartition, nous essayons de comprendre et expliquer les pratiques.

Cette recherche prend la forme d'une étude de cas longitudinale basée sur plusieurs entretiens en profondeur effectués successivement entre 2003 et 2005 avec divers responsables de la filiale roumaine du groupe XYZ, un laboratoire pharmaceutique international.

Nous avons procédé à des entretiens non-directifs ou semi-directifs, basés sur des guides d'entretien. Ils ont duré entre 60 et 180 minutes.

Pour compléter les informations, notamment en ce qui concerne la situation générale du secteur pharmaceutique en Roumanie, nous avons interrogé des médecins et pharmaciens en exercice (entretiens non-directifs). La durée de ces entretiens a été d'environ 45 minutes.

Le plan des entretiens a été le suivant :

- année 2003 – entretiens non-directifs avec les deux contrôleurs de gestion, le chef comptable, le directeur financier et deux managers commerciaux
- année 2004 – entretien semi-directif avec le directeur financier
- année 2005 – entretien semi-directif avec l'un des contrôleurs de gestion et un manager commercial ; entretiens non-directifs avec deux médecins employés dans des hôpitaux et un pharmacien

Nous avons eu également accès à des documents internes de l'entreprise concernant les procédures en vigueur, les instruments du contrôle de gestion et les outils de reporting externe.

Dans une perspective interprétative, la compréhension des phénomènes par le chercheur est inévitablement fragmentaire et biaisée. C'est pourquoi nous avons présenté la plupart des résultats de cette recherche aux personnes concernées, qui ont confirmé nos propos. En outre, il nous a paru indispensable de placer le phénomène étudié dans son contexte, afin de mieux rendre toute sa richesse et complexité.

Le domaine d'activité de l'entité considérée est l'importation et la distribution des produits pharmaceutiques. Il s'agit de produits éthiques (vendus seulement sur ordonnance), mais aussi de produits OTC (vendus librement en pharmacie). XYZ occupe l'une des premières places sur le marché roumain en termes de chiffre d'affaires. Le portefeuille des produits commercialisés est très varié, la plupart des aires thérapeutiques y étant représentées. Une partie de ces produits sont encore protégés par des brevets, mais d'autres sont déjà tombés dans le domaine public. XYZ commercialise également des génériques. Les fournisseurs de la filiale (à une ou deux exceptions près) sont des fabriques faisant partie du groupe. Les prix d'achat des produits sont donc des prix de cession interne, établis au niveau du siège central, sur lesquels la filiale n'a aucun contrôle.

Le secteur des produits pharmaceutiques présente certaines caractéristiques distinctives, qui ont un impact considérable sur les systèmes de contrôle de gestion. En outre, c'est un secteur qui traverse depuis une dizaine d'années des mutations importantes.

3.2. L'INDUSTRIE PHARMACEUTIQUE, UN SECTEUR EN EVOLUTION

L'industrie du médicament est dominée par le progrès technique ; son évolution est liée à trois aspects principaux : recherche et développement, économies d'échelle et internationalisation (Majnoni d'Intignano 2001).

L'innovation est un élément capital, qui a un effet direct sur la valeur patrimoniale d'une firme et sur son potentiel de croissance. La capacité d'innovation d'un laboratoire se reflète dans les produits inscrits dans son capital de brevets et dans son portefeuille de recherches en cours de développement (appelé *pipeline*).

De nos jours, la découverte et le lancement de molécules innovantes se raréfie et coûte de plus en plus cher. Pour Majnoni d'Intignano (2001) et Pignarre (2003), il s'agirait même d'un « effet de ciseaux », dû d'une part à l'augmentation des coûts de recherche et développement et d'autre part à la baisse des revenus dégagés par les nouvelles découvertes.

La place d'un laboratoire dépend de la découverte de produits phare (*blockbusters*) ou des opérations de croissance externe par fusion-acquisition. Ces opérations se sont multipliées à partir des années 1990 ; nous pouvons en citer les plus récentes – fusion en 1999 entre Astra et Zeneca, fusion en 2000 entre Glaxo Wellcome et SmithKline Beecham, en 2003 achat de Pharmacia par Pfizer, OPA réussie de Sanofi sur Aventis en 2004 etc (Pajwani 2004). L'intégration horizontale permet de rationaliser et de partager les risques, ainsi que les frais fixes de recherche et développement et de commercialisation.

Cela permet surtout aux laboratoires d'affronter la principale menace, l'arrivée dans le domaine public de leurs produits. Les médicaments sont protégés par des brevets seulement pendant un certain nombre d'années (en fonction de la législation) ; ensuite, leur composition devient publique et peut être fabriquée par d'autres producteurs, sous forme de médicaments génériques. Ces nouveaux producteurs ne doivent pas reprendre le processus coûteux qui précède la mise sur le marché d'un médicament (recherche, études cliniques etc) ; des études

d'équivalence suffisent. Les grands laboratoires luttent contre cette menace par différents moyens, plus ou moins discutables.

Globalement, l'industrie pharmaceutique reste très riche, le niveau de bénéfice (marge rapportée au capital) de cette industrie figure parmi les plus élevés, si bien que leur capitalisation boursière est très dynamique depuis 40 ans et peu sensible aux récessions et aux krachs boursiers (Majnoni d'Intignano 2001).

Le marché est scindé en trois catégories de produits, pour lesquelles la situation des producteurs, des médecins et des malades est différente, ainsi que les mécanismes de la concurrence (Majnoni d'Intignano 2001) :

- les produits innovants ; ils sont protégés par un brevet et représentent 8 à 15% du marché selon les pays
- les produits courants ; leur efficacité est démontrée, ils sont remboursés, mais ont des concurrents, en particulier génériques.
- un groupe hétérogène ; il comprend les produits non remboursés, d'automédication (OTC), prescrits ou non, dont la demande augmente fortement

Dans un environnement hostile, les laboratoires pharmaceutiques ont la tendance de passer d'une logique d'innovation à une logique marketing – déclinaison des produits existants, campagnes de communication destinées au grand public (par exemple Sanofi-Aventis sur le diabète ou GlaxoSmithKline sur les maladies respiratoires), partenariats institutionnels, développement des relations publiques etc. Cette mutation influence considérablement le *control mix* (Dambrin et alii 2005) : la culture de management s'oriente vers la rentabilité, la répartition du pouvoir consolide la position de la force de vente et les principes de responsabilité se rapprochent de la grande consommation.

En Roumanie, le marché des produits pharmaceutiques est en forte croissance depuis quelques années, mais la concurrence devient de plus en plus rude. Les problèmes de financement, dus notamment à l'insuffisance des fonds budgétaires publics, ont conduit à des crises de liquidité importantes dans le secteur (proches de la cessation de paiement), dont la dernière date de 2004. Le marché reste peu liquide (recouvrement très lent des créances dans le système), mais sûr, car le débiteur final est la Caisse nationale de l'assurance maladie, donc l'Etat.

Le marché des médicaments, en Roumanie comme partout dans le monde, est fortement réglementé. Le prix final de vente pour les médicaments éthiques (vendus seulement sur ordonnance) est fixé par les autorités publiques, de même que les marges. Les prix de transfert dans le circuit de distribution (laboratoire -> distributeur -> pharmacie) sont déterminés à partir de ce prix final en déduisant les marges successives. Dans le cas des médicaments OTC, les prix de vente finaux sont établis par les pharmacies, l'Etat impose seulement le taux des marges.

Le système de remboursement conduit à une forte pression exercée par les médicaments génériques : le prix de référence pour les médicaments remboursés est celui de l'équivalent générique le moins cher.

Une particularité intéressante concerne le marché du travail. En Roumanie, la quasi-totalité des employés commerciaux des laboratoires pharmaceutiques (visiteurs médicaux, chefs de produit, managers commerciaux) sont diplômés des facultés de médecine – bac+6 (ou de pharmacie – bac+4, mais dans une moindre mesure). La raison est double :

- d'une part, devenir représentant commercial peut être une perspective intéressante pour des diplômés de médecine n'ayant pas réussi à intégrer la profession médicale (à cause surtout du processus sévère de sélection)
- d'autre part, les médecins (prescripteurs et donc « clients ») requièrent comme interlocuteur un autre médecin ou un pharmacien ; les laboratoires se sont heurtés à cette exigence et ont adapté leur politique de recrutement en conséquence.

Cette situation mène, plus que dans le cas d'autres secteurs, à la formation d'un corps de commerciaux très homogène et solidaire, avec une forte tendance à l'auto reproduction (les recrutements se font dans la communauté médicale et les managers tâchent de trouver des gens qui leur ressemblent).

Sans avancer sur la voie des spéculations, il faut remarquer qu'en raison de leur formation, les commerciaux auront une vision particulière sur les relations au travail (surtout les rapports avec les départements de support), sur le fonctionnement de l'entreprise et sur la notion de responsabilité. En effet, de point de vue sociologique, la profession médicale présente des particularités intéressantes, qui apparaissent dès l'étape de formation (études médicales) et dont l'application au contexte de l'entreprise pourrait apporter un éclairage intéressant : diffusion aux novices de compétences, mais aussi d'attitudes et de valeurs, formation à l'incertitude, autonomie professionnelle, double organisation – formelle et informelle (réseau de confrères) (Carricaburu, Ménoret 2004).

Par ailleurs, il faut signaler qu'en général, au sein des laboratoires pharmaceutiques, la fonction commerciale (force de vente et marketing) bénéficie d'un pouvoir très important (pouvoir de négociation, influence, avantages matériels) et d'une grande légitimité, surtout en comparaison avec les fonctions de support (Dambrin et alii, 2005). Le grand prestige dont jouissent les commerciaux par rapport aux autres membres de l'organisation est peut-être un reflet des rapports entretenus par les médecins avec les profanes. Sans doute, en Roumanie, en raison de la structure particulière du personnel commercial, ce rapport de forces est-il encore plus accentué.

3.3. INSTABILITE INTERNE ET SITUATION DE CRISE

Confrontée à cet environnement difficile et dynamique, la filiale roumaine de XYZ dispose d'atouts indiscutables : compétence des équipes de marketing, présence dans la plupart des aires thérapeutiques, portefeuille de produits innovants, efficaces et reconnus, soutien financier de la part du siège. Dans un premier temps, elle semblait bien exploiter ses avantages, son chiffre d'affaires était en continuelle hausse et sa position sur le marché s'améliorait. Mais à partir des années 2003-2004, l'entreprise commence à connaître d'importantes difficultés.

La filiale dispose d'une grande liberté d'organisation et de gestion, liberté dont elle a profité pleinement en modifiant plusieurs fois la structure des centres de responsabilité et le système de reporting interne. Ainsi, entre 2002 et 2005, l'organisation des départements a changé radicalement à deux reprises, changements consistant dans le transfert de produits d'un département commercial à l'autre, la disparition de certains départements et la création d'autres, avec les mouvements de personnel qui en découlaient. Nous pouvons nous poser des questions sur les véritables raisons de ces bouleversements, surtout qu'à chaque fois les effets négatifs ont été notables. En effet, cette forte instabilité interne a conduit à la disparition des

bases historiques de comparaison, à l'apparition de conflits entre les acteurs et en général à des bouleversements déterminés par la nécessité de s'adapter au changement.

En 2004, lorsqu'une crise sérieuse a éclaté, il est devenu évident que les changements successifs cachaient de profonds dysfonctionnements structurels : croissance mal maîtrisée, gestion interne défectueuse, manque de réactivité etc, qui se sont traduits par une détérioration des parts de marché relatives et des marges³. Le potentiel de croissance existe encore, le marché des produits pharmaceutiques est en expansion, mais le taux de croissance du chiffre d'affaires de l'entreprise est en dessous du taux de croissance du marché.

La croissance rapide du chiffre d'affaires pendant la période 2000-2003 (donc avant que les difficultés ne se manifestent) s'est traduite naturellement par une augmentation du besoin en fonds de roulement. Sur un marché déjà peu liquide, cette augmentation a vite conduit à une trésorerie négative, que le siège a couvert en transférant des fonds. De plus, l'entreprise a essayé de continuer son expansion en se diversifiant ; elle a investi ainsi dans des secteurs proches de son métier, mais à faible rentabilité, ce qui a encore accentué les problèmes de liquidité.

Sur le plan de l'exploitation, les ressources dégagées par la croissance du chiffre d'affaires ont été dépensées d'une manière peu judicieuse, en frais de déplacement, primes surévaluées, avantages en nature etc. Les domaines clé qui conditionnent la pérennité de l'entreprise ont été négligés (développement de la fonction commerciale, amélioration de l'image des produits, conclusion de contrats fermes avec des partenaires fiables etc).

Par rapport à l'évolution générale du marché, l'entreprise a perdu certaines opportunités de développement ; elle a manqué par exemple d'importants contrats de commercialisation au bénéfice de ses concurrents et ne s'est pas engagée dans des aires thérapeutiques porteuses.

Tous ces dysfonctionnements ont mené à une détérioration progressive de la position concurrentielle, à une croissance insuffisante du chiffre d'affaires et à des difficultés de trésorerie.

La réponse de l'entreprise est de mettre en place un programme de réduction des coûts et de céder progressivement les activités connexes, en se recentrant sur son métier de base (promotion et vente de médicaments).

La situation de crise est bien réelle est elle est perçue comme telle à l'intérieur de l'entreprise. Cela est essentiel, car les acteurs organisationnels se construisent une image intersubjective de l'environnement ; par leurs actions ils réagissent à cette image de l'environnement, et non pas à l'environnement objectif. Il y a un véritable état de malaise parmi les employés, qui se sentent tous concernés par les difficultés de leur entreprise.

La crise a eu des effets visibles sur le système de contrôle de gestion. En général il s'agit d'un contrôle plus strict des coûts ; une attention particulière est accordée aux marges et aux produits à marge négative et à la répartition généralisée des charges. Pourtant les caractéristiques principales du système de contrôle de gestion, son organisation, les outils, le partage des responsabilités et la structure des charges sont restés les mêmes.

La mesure des performances commence à se baser davantage sur les chiffres comptables. Dans cette situation, l'utilisation prioritaire des informations issues de la comptabilité est un moyen de lutter contre la complexité, l'incertitude et l'hostilité de l'environnement ; c'est par ailleurs ce que montrent les recherches de type contingent (Chapman 1997). En outre, les dirigeants évoluent vers un style de management sous

contrainte du budget (*budget constrained*) : il y a une exigence croissante quant au respect des budgets.

3.4. LE SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

La filiale jouit d'une grande autonomie, tant sur le plan stratégique que sur le plan de la gestion. Le siège exerce le contrôle notamment par le biais des budgets et des prévisions annuelles (qu'il doit approuver systématiquement), ainsi que par le système de reporting externe centralisé. Les contraintes les plus importantes imposées par le siège concernent le chiffre d'affaires à réaliser par la filiale. De plus, il arrive qu'il donne des directives concernant certaines orientations stratégiques, comme par exemple les aires thérapeutiques prioritaires. Il existe des tensions entre le management central du groupe et le management interne et une forte tendance au *slack* de la part de ce dernier.

En raison de la nature particulière de l'entreprise considérée, il existe une forte dichotomie du contrôle. Il y a d'une part le reporting fortement ritualisé vers la maison mère, standardisé et formalisé au niveau du groupe, dont les règles sont stables dans le temps. D'autre part il y a le système de contrôle de gestion, très flexible, développé en interne, sous la responsabilité des dirigeants locaux en fonction de leurs propres besoins.

L'entreprise est organisée (classiquement) en centres de responsabilité : centres de coûts discrétionnaires et centres de profit.

Ainsi, les départements de support (financier, ressources humaines, technologie de l'information etc) sont des centres de coûts discrétionnaires et sont dirigés chacun par un manager (responsable du centre). Le responsable contrôle l'activité des centres, approuve et coordonne la consommation des ressources et s'occupe de la mise en place des budgets.

Les départements directement productifs (*business units*) sont des centres de profit constitués en fonction du canal de distribution qu'ils utilisent en priorité. Il y a ainsi un centre pour les produits destinés aux hôpitaux, un autre pour les médicaments vendus en pharmacie (pour traitement ambulatoire), un troisième pour les produits OTC etc. Il est intéressant de signaler la présence d'un *business unit* spécialement dédié aux produits génériques. Les *business units* sont dirigés par des managers commerciaux (*business unit managers*), qui coordonnent leurs activités.

Chaque centre de profit gère indépendamment son propre portefeuille de produits. Au niveau de chaque centre il y a un contrôle sur les revenus (par les quantités de produits vendus et la politique de prix), le coût des produits (coût d'acquisition ou de production, à travers les quantités vendues) et sur les charges opérationnelles (charges d'exploitation liées directement à l'activité du centre). Les *business units* sont chargés de :

- l'activité de marketing (par les managers de produits de chaque business unit) – gestion des campagnes de promotion, création des matériels publicitaires etc
- la promotion directe des produits par la force de vente (les équipes de représentants médicaux).

Les *business units* bénéficient d'une grande indépendance. Ce sont leurs responsables (managers commerciaux) qui prennent de façon autonome la plus grande partie des décisions concernant les dépenses courantes, la politique de prix (il s'agit des réductions à accorder) et la stratégie de marketing et promotion.

La fonction de contrôle est centralisée au niveau de la filiale. La même équipe est chargée du contrôle de gestion au niveau de chaque centre de responsabilité et assure également le reporting externe.

La mesure des performances se fait à l'aide de tableaux de bords plus ou moins élaborés, selon un schéma matriciel : on suit la rentabilité par centre de responsabilité (centres de profit et centres de coût), mais aussi par aire thérapeutique et produit. La fréquence des principaux tableaux de bord est mensuelle.

Lieu d'exercice de la responsabilité	Performance mesurée	Outil	Comparatif
centres de coûts discrétionnaires	performance globale du centre	rapport contenant les postes de charges	budgets et prévisions
centres de profit	performance globale du centre	compte de résultats (indicateurs principaux : chiffre d'affaires, marge brute, profit du centre)	budgets et prévisions
	rentabilité des aires thérapeutiques et des produits	marge brute charges de marketing	budgets et prévisions

Tableau 2 : Principaux outils de mesure des performances chez XYZ

Les coûts occupent une place centrale dans le système de contrôle de gestion, car ils sont employés pour évaluer la performance des centres de profit et de coût, pour juger la performance globale de l'équipe de marketing et promotion, mais aussi pour évaluer la rentabilité des produits et aires thérapeutiques.

L'analyse du caractère direct des charges doit se faire par rapport à deux dimensions (qui sont aussi, selon la terminologie traditionnelle, les principaux objets de coût) – les centres de profit et les produits. Nous rappelons qu'une charge directe par rapport à un objet de coût donné est une charge qui peut être rattachée (d'une manière efficiente économiquement) à cet objet de coût.

Il y a trois principales catégories de charges :

1. charges directes par rapport aux centres de profit et par rapport aux produits. Les charges de marketing sont les seules charges de ce type. Dès l'étape de leur enregistrement en comptabilité, ces charges sont affectées à un centre de profit et à l'intérieur de ce centre à un produit spécifique. Il s'agit des charges liées aux matériels promotionnels, à l'organisation de conférences et autres événements, des charges de publicité etc. Le poids de ces charges est très important dans l'ensemble des charges de l'entité (30-40% du total des charges opérationnelles).
2. charges directes par rapport aux centres de profit mais indirectes par rapport aux produits. Ce sont les charges de la force de vente et les charges des chefs de produits : chaque centre de profit détient ses propres équipes de représentants commerciaux et de chefs de produits, mais ces équipes s'occupent de la promotion de plusieurs produits. Il ne s'agit pas de charges liées à l'activité de marketing proprement dite (celles-ci font partie de la première catégorie), mais notamment des dépenses de fonctionnement des centres de profit – salaires, notes de frais, déplacements, formations etc.
3. charges indirectes par rapport aux centres de profit et par rapport aux produits. Ce sont les charges des centres de coûts discrétionnaires (départements de support – ressources humaines, comptabilité, informatique etc). Ces charges sont indirectes, car elles ne

concernent ni des centres de profit, ni des produits spécifiques ; leur rôle est de soutenir globalement l'activité commerciale.

Il faut attirer l'attention sur le fait que lors de la saisie en comptabilité, chaque charge est affectée à un centre de responsabilité (soit centre de coût, soit centre de profit), donc il n'y a pas de charges indirectes par rapport aux centres.

3.5. MISE EN PLACE D'UN PROCESSUS DE REPARTITION DES CHARGES

La répartition généralisée des charges indirectes est un élément clé du processus de redressement. Initialement (jusqu'en 2004), il n'y avait pas de répartition des charges. La mesure des performances des centres se faisait exclusivement en fonction des charges affectées directement à ces centres, à l'aide de comptes de résultats analytiques pour les centres de profits et de rapports de charges pour les centres de coûts. L'analyse de la rentabilité du portefeuille de produits prenait en considération seulement les charges des centres de profit. Les indicateurs de base étaient formés exclusivement d'éléments directs par rapport aux produits : marge brute et charges de marketing. Dans la gestion interne, le principe de contrôlabilité était donc la règle. La répartition des charges indirectes était pourtant pratiquée incidemment, notamment dans le reporting externe.

A partir de 2004, l'entreprise commence à répartir les charges indirectes aux centres de profit et ensuite aux produits et à utiliser ces charges réparties dans le système de contrôle de gestion.

L'accumulation des charges indirectes se fait à deux niveaux (centres de profit et produits). Naturellement, le caractère direct des diverses catégories de charges doit être discuté par rapport aux objets de coût considérés, comme nous l'avons déjà montré.

Deux systèmes différents de répartition ont été mis en place, en fonction de la nature des charges à répartir et des objets de coût.

Ainsi, il s'agit d'abord de la répartition des charges des départements de support aux centres de profit (ces charges sont indirectes par rapport aux produits et par rapport aux centres de profit, elles sont appelées *overhead* dans le langage de l'entreprise). Les charges des départements de support sont réparties globalement – on calcule la somme des *overhead* pour l'entreprise et cette somme est ensuite allouée aux centres de profit en fonction du nombre de représentants commerciaux de chaque centre.

Ensuite, les charges accumulées au niveau des centres de profit sont réparties aux produits gérés par les centres respectifs. Les charges de marketing sont directement affectées aux produits. Les charges indirectes par rapport aux produits (charges avec la force de vente, charges des chefs de produit et *overhead* réparties) font l'objet d'un processus d'imputation.

Les clés d'allocation sont décidées par les managers commerciaux (responsables des centres de profit) avec l'approbation des managers de division ; cette liberté permet aux managers commerciaux d'utiliser la clé de répartition comme instrument pour gérer les indicateurs de rentabilité au niveau des produits. La répartition se fait en principe en fonction du pourcentage des représentants et des chefs de produits qui contribuent à la vente du produit en question. Donc pour les charges de vente la répartition se fait en fonction du nombre de représentants et pour les charges des chefs de produits, en fonction du nombre de chefs de produits. Les charges des départements de support réparties aux centres de profit sont imputées aux produits en fonction du nombre de représentants afférents à chaque produit (même procédure de répartition que pour les charges de vente).

Les clés de répartition des charges indirectes aux produits (décidées par les managers commerciaux) sont revues et modifiées, le cas échéant, seulement lors de l'établissement des prévisions (*forecast*) et des budgets. Cela rend sans doute les données plus facilement comparables, car ces clés restent relativement stables. La répartition des charges a pour but le calcul de marges, d'un profit net et de divers d'indicateurs de profitabilité pour chaque produit ; toutes les charges (incorporables) de l'entreprise finissent par être réparties aux produits.

Les mêmes principes de répartition des charges sont appliqués lors de l'élaboration des budgets et des prévisions (*forecast*).

Il est important de constater que les charges réparties ne sont pas prises en considération lors du calcul de la rémunération pour les managers des centres de profit ou de la force de vente. Elles participent donc à la mesure des performances des centres et non des responsables.

La procédure de répartition des charges a été mise en place exclusivement au cadre du système de contrôle de gestion. Les reporting externe est resté inchangé : les seules charges réparties par produits (à part le coût des ventes) sont les charges de marketing. Il est évident que les finalités sont différentes : les outils du contrôle de gestion ont été conçus afin de réduire les coûts et d'améliorer les marges, surtout dans cette situation de crise, tandis que le reporting vise à saisir les performances globales de l'entreprise.

3.6. ASPECTS COMPORTEMENTAUX DE LA REPARTITION DES CHARGES

Le choix d'une méthode de répartition de charges n'est pas neutre. Il sert à envoyer un certain message aux responsables (Anthony 1957).

C'est le cas aussi chez XYZ, où la mise en place par les dirigeants de l'entreprise de la procédure de répartition décrite ci-dessus envoie des signaux forts aux managers des centres de responsabilité. Ainsi, par la répartition généralisée des charges aux centres de profit, il devient évident que c'est premièrement au niveau de ces centres que doit se réaliser l'amélioration des marges de l'entreprise (soit par l'augmentation du chiffre d'affaires, soit par la baisse des coûts). Il y a moins de pression sur les charges des départements de support.

La répartition aux centres de profit se fait selon des clés « objectives » (à savoir l'effectif des représentants et chefs de produits), qui restent relativement stables dans le temps et que les responsables de ces centres peuvent difficilement influencer. Plus loin, pour la répartition aux produits des charges accumulées au niveau de chaque centre, ce sont les responsables qui ont une liberté totale de décision. Ils peuvent évaluer le potentiel de leur portefeuille de produits et ajuster les marges en conséquence.

Donc ce qui importe, ce sont les performances au niveau des centres ; la gestion interne de chaque centre (notamment en ce qui concerne le portefeuille de produits) incombe entièrement aux responsables. A l'intérieur des *business unit*, la gestion des produits est d'une grande importance, notamment dans la situation de crise. Une attention particulière est accordée aux produits dont le profit net (ou dans certains cas la marge brute) est négatif.

Il faut remarquer que la répartition des charges ne signifie pas un transfert complet de responsabilité. Les charges des départements de support, même si elles sont entièrement réparties aux centres de profit, continuent à être gérées au niveau des départements respectifs. Leur répartition représente seulement un moyen d'exercer une pression sur les centres de profit afin d'améliorer leur efficacité.

La répartition ne représente pas une contrainte pour les managers commerciaux, mais seulement un signal dont ils doivent tenir compte. Les charges réparties ne sont pas prises en compte lors de l'évaluation de leurs performances personnelles, ni lors de l'évaluation des représentants commerciaux, elles n'ont donc aucune incidence sur le calcul des rémunérations.

Pour résumer la situation, la gestion des charges chez XYZ se fait parallèlement à trois niveaux différents :

- centres de coût (départements de support)
- centres de profit (départements commerciaux)
- produits

Par conséquent, certaines catégories de charges (les charges des départements de support) sont gérés simultanément à ces trois niveaux sous la responsabilité respectivement des managers des départements d'où elles proviennent, des managers des centres de profit auxquels elles sont allouées et des chefs de produits qui sont responsables de la rentabilité du portefeuille de produits.

La répartition des charges indirectes intervient à chacun de ces niveaux pour influencer les comportements des acteurs organisationnels. Ce phénomène peut être considéré sous trois angles différents (mais en même temps complémentaires) :

1. la répartition des charges indirectes consolide le pouvoir du principal au cadre des relations d'agence
2. elle représente aussi une incitation aux économies, à travers un système de taxation interne mis en place par la direction
3. la répartition vise à créer le sentiment d'une responsabilité commune au sein de l'entreprise et à renforcer la solidarité entre départements (*business units* et départements de support)

3.6.1. La répartition des charges dans les relations d'agence

Souvent, la relation entre la direction de l'entreprise et les managers commerciaux est analysée comme une relation principal – agent. Dans ce contexte, la répartition des charges devrait renforcer le contrôle du principal sur les efforts engagés par l'agent, éliminer les effets de l'asymétrie d'information défavorable au principal et finalement réduire les coûts d'agence (Zimmerman 1979, Wagenhofer 1996). Les charges réparties représentent un instrument de pression qui devrait inciter l'agent à actionner de façon à maximiser l'intérêt du principal. Elles jouent donc approximativement le même rôle que les dépenses de surveillance et d'incitation engagées par le principal, mais à un coût moindre.

Chez XYZ, pour redresser la situation, la direction ressent sans doute le besoin de diriger les choix des managers commerciaux, ce qui explique en partie l'introduction du processus de répartition des charges. De plus, elle doit faire face à une asymétrie d'information, car les managers bénéficient d'une meilleure connaissance de l'activité de leurs centres et peuvent utiliser cette information au détriment de la direction.

Cette explication part de la prémisse (caractéristique pour la théorie de l'agence) de la divergence d'intérêts entre le directeur et les managers des centres de responsabilité et introduit des rapports de force très tendus entre les deux parties.

La réalité de l'entreprise, surtout celle d'une entreprise en difficulté comme XYZ, est pourtant loin de ce modèle basé sur une rationalité froide et la maximisation de l'utilité individuelle. Des relations d'agence existent certainement, mais elles ne rendent pas compte de la complexité et de la diversité de la réalité : la direction essaie de contrôler les managers, mais en même temps, les managers eux-mêmes sont conscients qu'ils doivent changer leurs comportements afin de dépasser la crise. Les intérêts des managers et de la direction sont partiellement convergents.

Pour comprendre le processus de répartition des charges nous devons donc appréhender la variété et l'importance des enjeux qui le sous-tendent, en allant au-delà du modèle simplificateur de l'agence.

3.6.2. La répartition des charges, système de taxation interne

Les charges réparties au niveau des centres de profit fonctionnent comme une taxe établie par la direction générale de l'entreprise pour éviter la surconsommation et le détournement de ressources par les centres de profit (cf. Zimmerman 1979).

Cette interprétation s'appuie sur les particularités du processus de répartition chez XYZ. Ainsi, la clé de répartition (l'effectif de la force de vente) fonctionne comme un taux d'imposition. La clé est établie par la direction générale, sans aucune participation des managers commerciaux. De plus, c'est une clé « objective », et par conséquent les charges réparties à chaque centre seront proportionnelles au volume de son activité. En principe les managers pourraient exercer une influence sur la clé de répartition, en réduisant l'effectif de leur force de vente, mais cela n'arrivera en réalité jamais, car le chiffre d'affaires dépend directement du nombre de représentants commerciaux et de la manière dont ils couvrent le territoire (c'est un facteur primordial de succès dans le secteur).

La vision de la répartition comme taxe est renforcée symboliquement à la fois par la procédure de calcul et par le design du rapport final. La répartition se fait de façon automatique et globale, sans qu'il y ait de distinction quant à la source des charges réparties (fonctions de soutien d'où elles proviennent) ou à leur nature. En outre, les charges réparties occupent une seule ligne (l'avant-dernière) dans les comptes de résultat des centres de profit, au dessus d'une sorte de « résultat net ».

Dans cette optique, la répartition des charges est un mécanisme mis en place par la direction afin de réduire les coûts. Les managers commerciaux savent qu'ils doivent supporter les coûts répartis, sur lesquels ils n'ont pratiquement aucun contrôle, ce qui les incitera à agir en revanche sur les éléments qu'ils peuvent contrôler : augmenter la marge brute (augmentation des ventes ou réduction du coût des ventes) ou réduire les charges opérationnelles. Le raisonnement final est simple : la différence entre la marge brute et les charges propres (directes) du centre de profit doit couvrir les charges réparties et dégager un bénéfice.

Cette fonction des charges réparties, de taxe imposée par la direction, se retrouve sous une forme semblable dans les recherches empiriques : les entreprises déclarent que la principale raison de la répartition est de rappeler aux managers commerciaux que les coûts des fonctions de support existent et que leurs profits doivent être suffisants pour couvrir ces coûts (Biddle, Steinberg 1985). Par ailleurs les départements de support remplissent des fonctions indispensables, que les départements commerciaux, s'ils avaient été indépendants, auraient dû accomplir eux-mêmes ou externaliser (donc les charges réparties sont des charges

que les départements commerciaux auraient dû de toute façon supporter, sous une forme ou sous une autre).

Cette interprétation, qui reprend le point de vue de la direction, est très utile, mais elle n'explique pas la réaction positive des acteurs organisationnels constatée chez XYZ.

3.6.3. Responsabilité solidaire et réaction des acteurs concernés

Ce qui nous a étonné au premier abord est que la répartition généralisée des charges était plutôt bien acceptée par les managers commerciaux. Cela contraste avec le discours que tiennent habituellement ceux-ci, notamment dans le secteur pharmaceutique, où leur pouvoir est particulièrement important : ils acceptent mal que les performances de leurs centres soient jugées à partir d'éléments qu'ils ne peuvent contrôler et De plus ils ont tendance à mésestimer la contribution des départements de support.

Nous pouvons d'abord analyser la réaction positive des responsables commerciaux en nous référant au principe de contrôlabilité, car c'est l'un des enjeux centraux d'une répartition généralisée des charges.

Giraud et alii (2004) expliquent de trois façons différentes l'acceptation par les managers des dérogations au principe de contrôlabilité. Premièrement, ils montrent que les managers sont disposés à assumer certains éléments qu'ils ne peuvent contrôler (charges réparties, risques divers etc), en considérant que cela est une partie fondamentale et inévitable de la fonction d'un manager. Il ne s'agirait pas d'un désaccord avec le principe de contrôlabilité, mais plutôt d'une vision large de la contrôlabilité managériale (le manager doit tâcher d'agir sur des éléments qu'il n'a pas la possibilité d'influencer directement).

Deuxièmement, les managers acceptent les atteintes au principe de contrôlabilité parce qu'elles leur fournissent une excuse pour leurs mauvais résultats. En effet, ils peuvent invoquer l'influence de facteurs indépendants, incontrôlables et inidentifiables pour justifier leurs faibles performances. Avec cette explication, nous retournons au contexte de l'agence, où l'agent tâche de défendre ses propres intérêts face au principal.

La troisième explication se réfère aux difficultés pratiques de mettre en place le principe de contrôlabilité. Isoler les éléments contrôlables est parfois impossible, et les managers reconnaissent cette impossibilité.

Chez XYZ nous pensons que la disponibilité des managers d'assumer des éléments qu'ils ne contrôlent pas est apparue en raison de la situation de crise que traverse l'entreprise. Cette crise a renforcé la cohésion interne, notamment entre les départements de support et les départements commerciaux et les managers sont devenus conscients du but à atteindre (le redressement de l'entreprise) et prêts à partager la responsabilité pour les charges indirectes réparties.

Sans doute, le premier argument de Giraud et alii (2004), celui d'une « contrôlabilité managériale élargie », serait-il applicable dans le cas de XYZ. Pourtant, il ne s'agit pas d'un besoin d'affirmation des managers commerciaux, comme le laissent entendre ces auteurs, mais plutôt d'une refonte des éléments contrôlables et incontrôlables dans une masse commune, sous l'impulsion d'une solidarité accrue entre les différents départements. Nous pourrions donc parler d'une « contrôlabilité solidaire » et assumée.

La répartition des charges agit aussi en sens inverse et renforce elle-même la cohésion interne. Ainsi, une répartition, même arbitraire, peut promouvoir la compréhension réciproque et l'accord sur la distribution des ressources entre des managers qui ont un intérêt commun.

Dans le cas de XYZ, l'intérêt commun est évident (il s'agit du redressement de l'entreprise), et la répartition des charges crée une solidarité interne et une synergie dans la poursuite de cet intérêt commun.

Un autre moyen d'analyser la réaction des acteurs par rapport à la répartition des charges est de la mettre en relation avec l'idée d'allocation de ressources. En effet, généralement les acteurs organisationnels considèrent que la répartition a des effets bénéfiques puisqu'elle améliore le processus d'allocation (Ramadan 1989). Les études de terrain (Biddle, Steinberg 1985) montrent qu'une des principales raisons invoquées en faveur de la répartition est qu'elle reflète de manière juste l'utilisation des ressources communes par les centres de profit.

Pourtant, chez XYZ, les activités déployées par les départements de support ne sont pas perçues comme des ressources communes à partager entre les centres de profit, mais comme un soutien apporté par ces départements au projet global de l'entreprise. Nous revenons ainsi à la notion de solidarité, développée déjà ci-dessus.

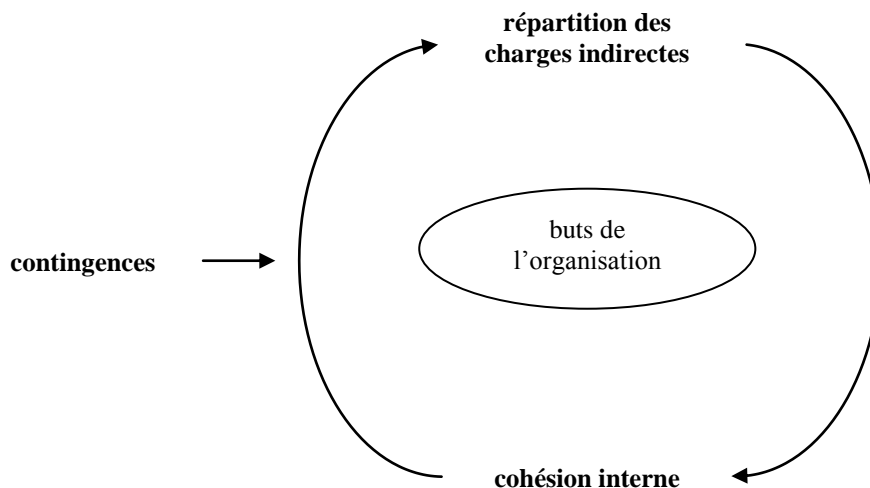


Figure 1 : Répartition des charges et cohésion interne

Pour conclure, l'acceptation par les acteurs organisationnels (surtout managers commerciaux) de la répartition des charges indirectes est étroitement liée à la solidarité entre départements. La crise que traverse l'entreprise joue pour XYZ le rôle d'élément déclencheur. En généralisant, une forte cohésion interne (déterminée dans ce cas par une crise) engendre la volonté de partage des responsabilités et donc une réaction positive par rapport aux dérogations au principe de contrôlabilité. Dans l'autre sens, les dérogations au principe de contrôlabilité (notamment la répartition des charges) mènent à un partage des responsabilités et constituent un facteur intégrateur au sein de l'organisation.

3.6.4. Contingence de l'approche comportementale

L'orientation des comportements des acteurs à travers la répartition des charges indirectes présente une forte dimension contingente.

Dans le cas de XYZ, nous identifions deux facteurs majeurs de contingence :

- la structure particulière du personnel de l'entreprise
- l'incertitude et l'hostilité de l'environnement, plus spécifiquement la situation de crise

Ces deux facteurs renforcent la cohésion interne et la solidarité des acteurs, ce qui facilite le rôle motivant des charges réparties et rend plus facilement acceptable la procédure de répartition.

Nous rappelons que le système de répartition des charges indirectes exerce exclusivement une pression psychologique sur les managers, d'autant plus que les charges réparties n'interviennent pas dans le calcul de leurs rémunérations. De plus, ceux-ci n'ont aucune possibilité d'intervenir sur les charges qui leur sont imputées, ce qui peut s'avérer très frustrant.

La structure particulière du personnel de XYZ crée les prémisses d'une forte cohésion interne, du moins au cadre de la fonction commerciale (et marketing). Les employés commerciaux (force de vente, chefs de produits et managers) sont homogènes du point de vue de leur formation et de leur culture, ce qui mènera naturellement à des comportements solidaires. De plus, comme nous l'avons déjà mentionné, ces employés sont exclusivement des diplômés de médecine et de pharmacie. Ils auront donc tendance à maintenir à l'intérieur de l'entreprise l'autonomie qui caractérise la profession médicale (autorégulation, reconnaissance, indépendance etc) et à reproduire le même type de réseaux (relations organisées qui renforcent le pouvoir des confrères et minimisent celui des patients).

Le principal facteur de contingence est l'incertitude à laquelle se confronte de l'entreprise : la situation de crise consolide les liens entre les divers acteurs organisationnels, en leur assignant une finalité commune, à savoir le redressement de la situation.

L'incertitude est par ailleurs l'un des facteurs de contingence le plus souvent cités dans la littérature (Chapman 1997, Chiapello 1996, Chenhall 2003 etc). Il faut rappeler également les travaux fondateurs de Burns et Stalker et de Lawrence et Lorsch.

L'une des conclusions de la recherche sur la contingence est que dans un milieu hostile et turbulent, l'entreprise doit s'appuyer sur des contrôles formels et accentuer le rôle des budgets, mais en même temps elle doit encourager la participation des différents acteurs au processus de contrôle et leurs interactions interpersonnelles (Chenhall 2003).

C'est le choix adopté par XYZ : l'entreprise met en place un contrôle budgétaire strict, visant à réduire les coûts et à améliorer les marges, tout en développant la coopération et la cohésion entre acteurs par différents moyens (dont la répartition généralisée des charges indirectes).

Notre recherche confirme les conclusions de Wouters (1996) : dans des conditions d'incertitude et d'irréversibilité des choix managériaux, les entreprises tendent à pratiquer la répartition généralisée des charges. Les décisions y sont prises en fonction du profit calculé après répartition.

Lawrence et Lorsch (1967), dans leur ouvrage fondateur, montrent que dans un environnement incertain, complexe et turbulent, les organisations doivent être différenciées sur le plan interne pour être efficaces. La différenciation représente la segmentation de l'organisation en sous-systèmes et la spécialisation de chaque sous-système ; elle comprend aussi une dimension humaine, relative aux différences d'attitude et de comportement entre les membres des sous-systèmes. La différenciation est analysée par rapport à quatre variables :

nature des objectifs de chaque sous-système, orientation temporelle, relations interpersonnelles et formalisation de la structure.

En parallèle, la différenciation nécessite la mise en place de mécanismes de coordination et intégration. L'intégration se définit comme le processus destiné à instaurer l'unité d'efforts entre les divers sous-systèmes pour accomplir la tâche de l'organisation (Rojot 2003). Cette intégration sera d'autant plus difficile que l'organisation sera différenciée sur le plan interne. Les moyens d'intégration sont très divers : hiérarchie managériale, services d'intégration et de liaison, contact managérial direct, procédures internes et système de contrôle etc.

Plus l'environnement est incertain, plus l'organisation devra se différencier et donc plus elle aura besoin de mécanismes internes d'intégration. L'organisation doit en définitive trouver l'équilibre différenciation / intégration sous la contrainte environnementale.

L'environnement de l'industrie pharmaceutique est très incertain (concurrence forte, menace des génériques, pressions des autorités publiques, législation instable). Confrontée à cet environnement, l'entreprise XYZ s'est différenciée, en formant des divisions commerciales et des centres de profit autonomes et en organisant les fonctions de support (financier, informatique, ressources humaines) sous forme de centres de coût. Par la suite, il est apparu un fort besoin de mécanismes d'intégration, besoin accentué par la crise qui a éclaté en 2004. L'un de ces mécanismes, par lequel les dirigeants tentent de créer un partage des responsabilités et un sentiment de solidarité à l'intérieur de l'entreprise, est la répartition des charges des départements de support aux centres de profit.

4. CONCLUSION

Les conclusions de notre recherche sont semblables à celles de nombreux autres études de terrain (Biddle, Steinberg 1985, Ramadan 1989 etc) : elles confirment l'importance de l'aspect comportemental dans la répartition des charges.

Au cours de cette communication, nous avons montré comment le processus de répartition était utilisé pour influencer le comportement des managers, en dévoilant les mécanismes mis en oeuvre.

D'abord, dans un contexte d'agence, la répartition est un instrument employé par le principal pour contrôler l'activité de l'agent. Il s'agit d'une contrainte imposée par le principal afin de limiter les comportements aberrants de l'agent ou, plus exactement, inciter celui-ci à agir pour maximiser le bien-être du principal. La répartition des charges joue donc le même rôle que les dépenses de surveillance et d'incitation engagées par le principal dans le modèle de l'agence. Cette explication basée sur la théorie de l'agence reste loin de la réalité complexe des entreprises.

Ensuite, l'allocation des coûts fonctionne comme un système fiscal interne qui vise à réduire les gaspillages de ressources. Les charges réparties exercent une pression psychologique sur les managers commerciaux, en les incitant à prendre des mesures pour améliorer l'efficacité des centres de profit (accroissement des marges brutes ou réduction des charges opérationnelles).

Finalement, la répartition des charges est étroitement liée à la solidarité et à la cohésion interne de l'organisation. La relation est double. Premièrement, la répartition est un facteur d'intégration qui favorise le partage des responsabilités et encourage la coopération entre départements (surtout entre départements de supports et départements commerciaux).

Deuxièmement, en sens inverse, la solidarité interne crée les prémisses pour une motivation efficace des acteurs à travers la répartition des charges.

Les aspects comportementaux de la répartition présentent une dimension contingente. Certains particularités du cas XYZ, notamment la situation de crise que traverse l'entreprise et la structure de son personnel, semblent faciliter la motivation des acteurs à l'aide de la répartition des charges. Nous abandonnons volontairement la piste des contingences culturelles, car elle nous semble peu pertinente pour cette étude. Notre recherche parle des pratiques organisationnelles, tandis que la culture, en tant que « programmation mentale collective » agit à un niveau beaucoup plus profond.

Il ne faut pas considérer la répartition des charges indirectes comme un processus inexorable dans la vie de l'entreprise. Dans tous les cas, la décision de répartir ou non et, le cas échéant, la méthode de répartition mise en place, procèdent d'un choix managérial, le plus souvent conscient, dont les raisons sont diverses et profondes. Nous avons montré les multiples enjeux de la répartition des charges, qui dépasse le statut de technique et devient dans certaines situations un véritable outil de gestion.

NOTES

- 1 au cours de cette recherche nous assimilons les buts et les intérêts de l'organisation avec ceux des dirigeants (plus clairement, les buts des acteurs qui ont un pouvoir de décision sur le système de contrôle de gestion à mettre en place). Ce faisant, nous introduisons un biais dont nous sommes conscient, mais c'est un moyen de clarifier et orienter notre propos.
- 2 dénomination fictive, afin de garder l'anonymat de l'entreprise
- 3 dans le souci de préserver la confidentialité, nous évitons de fournir des données chiffrées concernant la part de marché de l'entreprise, son chiffre d'affaires ou des informations sur ses produits ou aires thérapeutiques

BIBLIOGRAPHIE

- Anthony, R. N. (1957), Cost concepts for control, *The Accounting Review*, vol. 32, no. 2
- Atkinson, A. A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, J.; Groot, T., Malmi, T. (1997), New directions in management accounting research, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, p. 79-107
- Baiman, S. (1990), Agency theory in managerial accounting, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, no. 4
- Baiman, S., Noel, J. (1985), Noncontrollable costs and responsibility accounting, *Journal of Accounting Research*, vol. 23, no. 2
- Balachandran, B. V., Li, L., Magee, R. P. (1987), On the allocation of fixed and variable costs from service departments, *Contemporary Accounting Research* vol. 4, no. 1
- Balakrishnan, R., DeJong, D. V. (1993), The role of cost allocations in the acquisition and use of common resources, *Contemporary Accounting Research*, vol. 9, no. 2
- Biddle, G. C., Steinberg, R. (1985), Common cost allocation in the firm, in Young, H. P. (edited by), *Cost allocations : methods, principles, applications*, Elsevier, North Holland
- Bouquin, H. (1997), *Comptabilité de gestion*, 2e édition, Sirey
- Bouquin, H. (2004), *Comptabilité de gestion*, 3e édition, Economica
- Carricaburu, D., Ménoret, M. (2004), *Sociologie de la santé*, Armand Colin
- Chapman, C. S. (1997), Reflections on a contingent view of accounting, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, no. 2
- Chenhall, R. H. (2003), Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, no. 2-3
- Chiapello, E. (1996), Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 2, no. 2
- Choudhury, N. (1986), Responsibility accounting and controlability, *Accounting and Business Research*, summer
- Colasse, B. (2000), Théories comptables, in Colasse, B. (coord.), 2000, *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica
- Coriat, B., Weinstein, O. (1995), *Les nouvelles théories de l'entreprise*, Librairie Générale Française
- Dambrin, C., Lambert, C., Sponem, S. (2005), *Contrôle et changement : une perspective néo-institutionnelle*, congrès AFC, Lille
- Dearden, J. (1987), Measuring profit center managers, *Harvard Business Review*, sept.-oct.
- Ferrara, W. L. (1990), The new cost / management accounting: more questions than answers, *Management Accounting*, oct.

- Giraud, F., Langevin, P., Mendoza, C. (2004), La position des managers face au principe de contrôlabilité, congrès AFC, Orléans
- Gosselin, M., Ouellet, G. (1999), Les enquêtes sur la mise en oeuvre de la comptabilité par activités : qu'avons-nous vraiment appris?, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 5, no. 1, mars
- Gosselin, M., Pinet, C. (2002), Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activités : état de la situation actuelle et perspectives, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 8, no. 2,
- Hemmer, T. (1996), Allocations of sunk capacity costs and joint costs in a linear principal-agent model, *The Accounting Review*, vol. 71, no. 3
- Hiromoto, T. (1988), Another hidden edge – Japanese management accounting, *Harvard Business Review*, vol. 66, jul.-aug.
- Hiromoto, T. (1991), Restoring the relevance of management accounting, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 3, jul.
- Horngrén, C. T., Datar, S. M., Foster, G. (2005), *Cost accounting: a managerial emphasis*, 12th edition, Pearson Prentice Hall
- Kovac, E. J., Troy, H. P. (1989). Getting transfer prices right: what Bellcore did, *Harvard Business Review*, sept.-oct.
- Lawrence, P. R., Lorsch, J. W. (1967), *Organization and environment*, Harvard University Press
- Magee, R. P. (1988), Variable cost allocation in a principal / agent setting, *The Accounting Review*, vol. 63, no. 1
- Majnoni d'Intignano, B. (2001), *Economie de la santé*, PUF, *Thémis économie*
- McNally, G. M. (1980), Responsibility accounting and organisational control: some perspectives and prospects, *Journal of Business, Finance and Accounting*, vol. 7, no. 2
- Merchant, K. A., Shields, M. D. (1993), When and why to measure costs less accurately to improve decision making, *Accounting Horizons*, vol. 7, june
- Pajwani, P. (2004), Has the consolidation wave gone too far? Should the industry consider deconsolidating next?, *International Journal of Medical Marketing*, vol. 4, no. 3
- Pignarre, P. (2003), *Le grand secret de l'industrie pharmaceutique*, La Découverte
- Rajan, M. V. (1992), Cost allocation in multiagent settings, *The Accounting Review*, vol. 67, no. 3
- Ramadan, S. (1989), The rationale for cost allocations: a study of UK divisionalised companies, *Accounting and Business Research*, vol. 20, no. 77
- Rojot, J. (2003), *Théorie des organisations*, ESKA
- Skinner, R. C. (1986), Cost allocation in management and financial accounting, *The International Journal of Accounting Education and Research*, vol. 21, no. 2
- Suh, Y. S. (1987), Collusion and noncontrollable cost allocation, *Journal of Accounting Research*, vol. 25, suppl.

- Suh, Y. S. (1988), Noncontrollable costs and optimal performance measurement, *Journal of Accounting Research* vol. 26, no. 1
- Wagenhofer, A. (1996), The value of distorting overhead cost allocations in an agency setting, *Management Accounting Research*, vol. 7, p. 367-385
- Whang, S. (1989), Cost allocation revisited: an optimality result, *Management Science*, vol. 35, no. 10
- Wouters, M. J. F. (1996), Why managers use cost allocations: a research note, *Accounting and Business Research*, vol. 26, no. 4
- Yoshikawa, T. (1994), Some aspects of the Japanese approach to management accounting, *Management Accounting Research*, vol. 5, p. 279-287
- Zimmerman, J. L. (1979), The costs and benefits of cost allocation, *The Accounting Review*, vol. 54, no. 3
- Zimmerman, J. L. (2003), *Accounting for decision making and control*, 4th edition, McGraw-Hill