

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À HULL

LE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES DE
SERVICES

ESSAI PRÉSENTÉ DANS LA CADRE DU DIPLÔME DE
DEUXIÈME CYCLE EN COMPTABILITÉ DE MANAGEMENT

PRÉSENTÉ PAR :

DOMINIQUE LEBLANC, CA, CMA

JANVIER 1999

Remerciements

Si cet essai a enfin pu voir le jour, c'est grâce à l'aide et au soutien de quelques personnes que je voudrais sincèrement remercier.

En premier lieu, je désire remercier mon directeur d'essai, Guy Bellemare, pour ses judicieux conseils. Je tiens également à souligner sa patience. En effet, mon sujet a changé plusieurs fois à ses débuts. Par la suite, Guy a reçu mes ébauches au compte-gouttes durant les deux années de rédaction.

Je tiens également à remercier mon employeur, France Jauron, pour son support. Ses pressions répétées pour que je termine l'essai ont finalement portées fruit. Son expérience en gestion des coûts a également été très appréciée.

Finalement, je veux exprimer ma reconnaissance au personnel de l'entreprise étudiée. Leur disponibilité et l'excellente connaissance de leur firme a grandement facilité la rédaction de cet essai.

Dominique Leblanc

TABLE DES MATIERES

LE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES DE SERVICE	1
Introduction	1
Évolution de la comptabilité de gestion	2
Qu'est-ce que la comptabilité par activité ?	4
Problématique.....	5
But de l'essai	5
Questions de recherche.....	6
Méthodologie.....	7
LE CONTRÔLE DE GESTION PAR ACTIVITÉ.....	8
Rendre compte de toutes les natures de coût de manière également rigoureuse	10
Renoncer au cloisonnement irréaliste et permettre de mettre en évidence les liaisons es plus significatives	13
Approcher la distinction entre valeur et coût	16
Les qualités d'un système de contrôle de gestion	19
La résistance au changement	20
Résistance individuelle et organisationnelle	21
Résistance culturelle.....	22
Résistance environnementale	22
Comment changer ?.....	23

DESCRIPTION DU SYSTEME D'INFORMATION DE GESTION DE LA FIRME ETUDIÉE	24
Structure de coût de l'entreprise et méthode d'imputation des coûts.....	25
Méthode d'allocation des frais généraux.....	28
Modes de rémunération des projets.....	29
Modification au système d'information de gestion de l'entreprise	32
Analyse des tâches administratives du département de comptabilité.....	34
Détail sur l'information de gestion.....	36
 COMPARAISON ENTRE LA THÉORIE ET LA PRATIQUE.....	37
Méthode d'imputation des frais généraux aux clients.....	37
Gestion des coûts et structure organisationnelle	41
Utilisation de la gestion par activité dans les firmes de service	42
Activités a valeur non ajoutée	43
Les qualités du système de contrôle de gestion de l'entreprise.....	44
La résistance au changement face au nouveau système informatique.....	44
 CONCLUSION	47
A quoi ressemble, selon la littérature, un système de contrôle de gestion par activité ?	47
Quelles sont les méthodes de prix de revient et de gestion des coûts utilisés au sein de l'entreprise choisies ?	49
Le système de contrôle de gestion décrit par la littérature est-il nettement supérieur au système actuellement en vigueur au sein de l'entreprise ?	49
L'implantation d'un nouveau système de gestion est-il voué à l'échec suite à l'atténuation des groupes professionnels qui occupent les fonctions de direction dans l'entreprise ?.....	51
 BIBLIOGRAPHIE	52

Le contrôle de gestion dans les entreprises de service

Introduction

Le contexte socio-économique dans lequel les entreprises canadiennes évoluent se modifie à une vitesse vertigineuse. À titre d'exemple, la concurrence autrefois située au niveau national, est maintenant mondiale. Pour concurrencer les nations ayant une main-d'œuvre bon marché, plusieurs entreprises ont investi massivement dans des technologies de pointe pour augmenter la productivité. Cette automatisation a considérablement modifié le rôle de la main-d'œuvre au sein de l'organisation. Autrefois considéré comme facteur de production dominant (en terme de coûts), le personnel en place occupe souvent des fonctions de soutien et est plus qualifié que les travailleurs d'antan.

Autre changement important, l'attitude des consommateurs s'est beaucoup modifiée depuis quelques années. Ceux-ci recherchent des produits de meilleure qualité. La différenciation est dorénavant un critère de sélection important. De plus, chaque nouvelle introduction de produit doit signifier pour le consommateur une hausse de la qualité et de la fiabilité, et ce, de pair avec un délai de livraison et un prix toujours plus bas.

Tous ces éléments réunis affectent considérablement la façon de gérer une entreprise. Les compagnies ayant à leur tête des gestionnaires capables de mettre en pratique des méthodes de gestion adaptées au nouveau contexte mondial et d'établir de bonnes relations de travail avec leurs employés présentent de meilleures chances de développement.

Une des facettes importantes de la gérance d'entreprise concerne les méthodes de contrôle de gestion. Pour Philippe Lorino¹ : « La maîtrise de ces techniques devient un élément essentiel de différenciation compétitive sur le marché mondial; un des facteurs

¹ Philippe Lorino, *Le contrôle de gestion stratégique – La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1991.

qui fait gagner ou perdre, au même titre que la technologie du produit ou du processus de production».

Cependant, Hugues Boisvert¹ considère que « La comptabilité de gestion qui est encore pratiquée et enseignée à l'heure actuelle ne permet plus de faire face efficacement aux besoins en information de l'entreprise du 21^e siècle». Cette opinion est partagée par Noël M. Tichy² qui déclare que « l'accélération du taux de changement donne naissance à un monde des affaires dans lequel les habitudes de gestion sont de plus en plus inadéquates. L'expérience passée était un guide adéquat tant que les changements pouvaient être faits en petites étapes».

Pour comprendre pourquoi les méthodes actuelles de comptabilité de gestion ne conviendraient plus aux gestionnaires, un bref survol historique s'impose. Le contrôle de gestion a pour but de fournir une information utile à la prise de décision dans un contexte d'affaire précis. Il est normal que l'information se modifie au fil des années, pour refléter l'évolution de l'entreprise et ses nouveaux besoins. De plus, le volet surveillance a également une grande influence sur l'évolution des méthodes de contrôle de gestion

Évolution de la comptabilité de gestion

Le début du 19^e siècle est marqué par la révolution industrielle. Les entreprises d'avant, composées presque uniquement de propriétaires exploitants, sont remplacées par des manufactures ayant une main-d'œuvre salariée. Avec l'ajout d'employés à salaire, les surintendants d'atelier doivent évaluer, en plus du coût des matières premières, le coût de main-d'œuvre nécessaire à la production pour déterminer le prix de revient du produit.

¹ Hugues Boisvert, *Le contrôle de gestion – vers une pratique renouvelée*, Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Ottawa, 1991.

² Noël M. Tichy, *Changement planifié et développement des organisations*, Presses de l'Université du Québec, 1991.

À la fin du 19^e siècle, les gestionnaires commencent à recourir à l'imputation rationnelle pour allouer aux produits leurs parts des frais généraux de fabrication. Cette méthode provient d'un principe énoncé à cette époque par Frédéric Taylor¹. Selon lui, le coût global d'un produit est déterminé en fonction du coût d'un facteur de production dominant; soit la main-d'œuvre directe ou le coût des matières premières. Ses théories sont traduites en temps standard pour assurer le contrôle de ces éléments et sont appliquées au prix de revient. Cette technique est cependant contestée par Gant dès 1915.

À partir de 1925, on assiste à l'émergence de la comptabilité financière. Les comptables ont comme objectif de répartir les coûts de production de la période entre les produits vendus, les produits en cours et les stocks de produits finis. Le but est d'indiquer aux utilisateurs externes (actionnaires, gouvernement et agence de réglementation) la situation financière de la société à une date précise. On cherche alors à évaluer le prix de revient pour répondre à des besoins comptables, non pour des fins de gestion.

Après la seconde guerre mondiale, les gestionnaires commencent à utiliser l'information provenant du système comptable comme aide au processus décisionnel. Ils utilisent cette information pour déterminer le coût d'un produit particulier et, par conséquent, son prix de vente.

Au cours des dernières années, la structure de coût des entreprises s'est considérablement modifiée. Les organisations d'aujourd'hui sont fortement automatisées, les produits sont plus complexes et ont un cycle de vie plus court. Conséquemment, les coûts de main-d'œuvre ont diminué au profit d'une augmentation importante des frais généraux de fabrication. Selon Hugues Boisvert² : « la part relative

¹ Philippe Lorino, *Le contrôle de gestion stratégique – La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1991

² Hugues Boisvert, *Le contrôle de gestion – vers une pratique renouvelée*, Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Ottawa, 1991.

des frais généraux dans le coût de revient total est de plus en plus élevée et dépasse souvent 70 % du coût de fabrication dans les entreprises œuvrant dans le secteur des techniques de pointe.»

En continuant d'imputer les frais généraux selon une base volumique (habituellement les heures de main-d'œuvre directes), les gestionnaires risquent maintenant d'allouer aux produits ayant une portion élevée de cette base la majorité des frais généraux. L'information fournie à la direction, pour la prise de décision, n'est plus valide puisqu'elle est maintenant sans signification. Par conséquent, il est dangereux que les dirigeants prennent des décisions qui risquent de nuire à la rentabilité future de l'entreprise.

Pour remédier à cette situation, les gestionnaires sont actuellement à la recherche d'outils qui expliquent mieux la consommation des frais généraux par un produit ou un service particulier. Une des méthodes actuellement en pleine effervescence se nomme la comptabilité par activité.

Qu'est-ce que la comptabilité par activité (CPA) ?

La CPA communique aux gestionnaires le niveau de ressources consommées par les activités de l'entreprise. Les ressources représentent le personnel, les immobilisations, les équipements et les fournitures. Les activités, pour leur part, représentent ce que les gens et les équipements font pour satisfaire les besoins de leurs clients (aussi bien interne qu'externe).

Une fois que les ressources et les activités ont été recensées, le système de CPA répartit aux produits ou aux clients (les objets de coût) les différentes activités de l'entreprise. Celles-ci sont allouées uniquement aux objets de coût qui requièrent leur usage selon une base d'imputation appelée inducteur de coût. Plus un objet de coût utilise une activité, plus il se voit imputer de ressources. Comme toutes autres méthodes

pour évaluer le prix de revient d'un produit, la CPA implique des choix concernant les bases d'imputation. Il y a donc toujours un risque que l'imputation soit inadéquate ou arbitraire.

Problématique

Selon la littérature consultée jusqu'à maintenant, les avantages de la CPA sur les autres méthodes de prix de revient et de gestion des coûts se résument principalement à trois éléments. Premièrement, les frais généraux ne sont plus imputés selon une base de répartition unique. Les produits ou services qui ne consomment pas d'activités, et par conséquent de ressources, ne se trouvent donc pas affectés d'une portion de ces coûts. La répartition des activités aux objets de coût se fait selon des inducteurs qui peuvent être aussi nombreux que le nombre d'activités. L'imputation est donc plus précise puisqu'elle ne se limite pas à une ou deux bases d'imputation.

Deuxièmement, les produits se trouvent maintenant affectés d'une portion des frais de vente et d'administration si les activités qui consomment ces ressources peuvent être allouées à un produit ou service particulier. Finalement, selon la théorie de la CPA, ce sont les activités qui génèrent les coûts dans une organisation et non les produits ou les services. Il est donc possible de gérer ces coûts de façon plus efficace si on peut identifier leurs origines de façon plus précise. On assiste alors à un passage de la comptabilité par activité vers une gestion des activités.

But de l'essai

Le but de cet essai est d'évaluer si la CPA représente un système de gestion qui serait utile, pour une entreprise de service spécialisée dans l'ingénierie. Il est possible que les gestionnaires de cette entreprise utilisent un système de prix de revient et de gestion des coûts qui est fiable, pertinent, simple à utiliser et qui correspond aux besoins

actuels de l'entreprise. Toute modification au système en place ne serait alors que perte de temps et d'argent.

Le lieu d'étude apparaît pertinent à cette question de recherche, car il représente une des tendances émergentes des économies dites de savoir. Le produit final de ces entreprises est composé en majeure partie de capital intellectuel. Ces ressources, les coûts de main-d'oeuvre, sont en général facilement identifiables à un projet particulier.

La force de la CPA est de permettre d'imputer aux produits ou aux clients une portion plus réaliste des frais généraux de l'entreprise. Puisque ces ressources sont négligeables dans les firmes de service, il est possible que la CPA ne soit pas un système de contrôle de gestion adéquat pour ces entreprises. Avant d'émettre des conclusions, il est important de prendre connaissance des réalités et des besoins des firmes de service.

Questions de recherche

Pour atteindre son but, cet essai doit répondre aux questions de recherche suivantes :

- A quoi ressemble, selon la littérature, un système de contrôle de gestion par activité ?
- Quelles sont les méthodes de prix de revient et de gestion des coûts actuellement utilisées au sein de l'entreprise choisie ?
- Le système de contrôle de gestion décrit par la littérature est-il nettement supérieur au système actuellement en vigueur au sein de l'entreprise ?
- Est-il possible que l'implantation d'un nouveau système de gestion au sein de cette entreprise soit vouée à l'échec puisqu'il « entraînerait une atténuation de la légitimité

des groupes professionnels qui en sont porteurs à occuper les fonctions de direction dans les entreprises »¹ ?

Mon postulat est que tout système de comptabilité de gestion, quel que soit sa nature, doit avant toute chose répondre aux besoins des différents utilisateurs de l'entreprise tout en demeurant fiable. Pour Hugues Boisvert²: « aucun système de comptabilité de gestion ne peut prétendre à l'universalité. À chaque entreprise correspond un système idéal, qui n'appartient qu'à elle. »

De plus, considérant que chaque système de comptabilité de gestion s'insère dans un réseau de relation de travail et qu'il a pour effet d'attribuer des coûts à différents services, personnes ou activités et en bout de ligne, de signifier des résultats positifs ou négatifs, on peut faire l'hypothèse que l'évaluation des mérites et des démérites des différents systèmes de comptabilité de gestion constitue un processus plus ou moins conflictuel.

Méthodologie

Pour débiter, une analyse de la littérature écrite récemment sur le contrôle de gestion sera effectuée. L'objectif de cette première partie est de décrire en quoi consiste un système de contrôle de gestion par activité. Même si chaque entreprise possède un système qui lui est propre, elle doit être en mesure d'obtenir sur ses coûts des informations qui possèdent des qualités standards à toutes entreprises. Il sera également question dans cette section de la résistance au changement qui peut être rencontrée durant l'implantation d'un nouveau système de contrôle de gestion.

¹ Bellemare, Guy. *Vers l'établissement de nouvelles pratiques de surveillance et de nouveaux rapports sociaux de production et de service : une étude de cas, la société de transports de la communauté urbaine de Montréal*, Montréal : Université du Québec à Montréal, Thèse de doctorat en sociologie, 1995.

² Hugues Boisvert, *Le contrôle de gestion – vers une pratique renouvelée*, Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Ottawa, 1991.

Deuxièmement, l'objectif est de recenser et de comprendre les méthodes qui sont actuellement en vigueur au sein de la firme d'ingénierie choisie concernant l'établissement du prix de revient et la gestion des coûts. Pour cela, des rencontres seront organisées avec des gestionnaires et des salariés de la firme. Le but de cette section est de faire une description détaillée du système de prix de revient et de gestion des coûts de l'entreprise. Cette étape est essentielle pour faire une comparaison entre les méthodes de la compagnie et celles actuellement proposées par la littérature.

Enfin, une comparaison sera faite entre le système actuel de l'entreprise, les besoins des utilisateurs, leurs légitimités et l'approche proposée par la CPA. Le but de cette étape est de déterminer si le système de prix de revient et de gestion des coûts de l'entreprise est adéquat. Ce jugement sera établi en fonction des informations obtenues lors des entrevues avec les gestionnaires et les salariés de l'entreprise et les recherches effectuées dans la littérature.

Le contrôle de gestion par activité

Avant de débiter cette section, il est important de clarifier le contrôle de gestion. Dans cet essai, « le contrôle de gestion est utilisé selon le mot anglais *control* qui signifie direction, commande, conduite, maîtrise ; il évoque l'action de piloter, de guider »¹. Pour Robert S. Kaplan², un mauvais système d'information de gestion ne causera jamais l'échec d'une organisation ; pas plus qu'un bon système n'assurera son succès. Par contre, le système d'information de gestion fait partie intégrante des outils nécessaires à l'entreprise pour réagir à la compétition extérieure. Selon Kaplan, un bon système est essentiel pour, entre autre, déterminer la profitabilité des produits ou des services offerts et évaluer l'efficacité des opérations.

¹ Boisvert, Hugues, *Le contrôle de gestion – vers une pratique renouvelée*, Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Ottawa, 1991.

² Kaplan, Robert S. « - New systems for measurement and control ». *Engineering Economics*, Spring 1991 : 201-218.

S'il est impossible de concevoir un système de contrôle de gestion standard, on peut toutefois en définir les grandes lignes et les caractéristiques importantes. Dans son livre *L'Économiste et le manager*, Philippe Lorino¹ a décrit les bases du système moderne de contrôle de gestion :

- « La représentation économique de l'entreprise doit permettre de rendre compte de toutes les natures de coûts de manière également rigoureuse, puisque aucun facteur en particulier ne domine plus la structure de la valeur ajoutée. Elle doit permettre en particulier de cerner les coûts divers «indirects », actuellement négligés.
- Elle doit s'adapter à l'intégration de plus en plus poussée du système de l'entreprise, renoncer au cloisonnement irréaliste et permettre de mettre en évidence les liaisons les plus significatives.
- Elle doit approcher la distinction entre valeur et coût, la gestion de la valeur et la gestion des coûts devant permettre de cerner la genèse de la marge qui sépare valeur et coût, afin d'en élever le niveau. »

Cette première partie de l'essai est composée de trois sections distinctes. Premièrement, les trois bases modernes du contrôle de gestion de Lorino décrites précédemment sont définies plus en détail et appliquées à une firme de service. Ensuite, les qualités essentielles d'un système de contrôle de gestion moderne sont analysées et finalement, les causes de résistance aux changements face à l'implantation d'un nouveau système de contrôle de gestion sont examinées.

¹ Lorino, Philippe. *L'économiste et le manager*, Paris, Éditions la découverte, 1989.

Rendre compte de toutes les natures de coût de manière également rigoureuse

La composition des coûts d'une firme d'ingénierie ou de toutes autres sociétés de service est différente de celle d'une entreprise manufacturière. Les sociétés manufacturières assistent actuellement à un déplacement de leurs frais directs vers des frais indirects. Comme il a été mentionné dans l'introduction, la main-d'œuvre de production de ces entreprises commence à être remplacée par des innovations technologiques. Par contre, la majorité des coûts d'une firme de service sont encore composés de main-d'œuvre directe. Le produit final de ces entreprises est composé essentiellement de l'effort intellectuel des employés de l'organisation.

Les frais de main-d'œuvre directe sont facilement identifiables à un projet particulier dans les firmes de service. En effet, le personnel professionnel répartit son temps entre les projets sur lesquels il travaille. Les coûts restants, qui ne peuvent être alloués à un projet spécifique, sont imputés aux projets de façon aléatoire selon différentes méthodes d'allocation.

La première base d'imputation disponible est l'allocation des frais généraux aux projets en fonction d'un pourcentage relié aux heures de main-d'œuvre directe. Cette méthode d'allocation est adéquate si les coûts varient en fonction du nombre d'heures travaillées sur un projet. Plus le nombre d'heures travaillées augmente, plus le projet se voit imputer de frais généraux.

La deuxième méthode d'imputation disponible est celle qui est couramment utilisée dans les firmes de service¹. Selon cette méthode, on impute les frais généraux selon le salaire horaire des personnes qui travaillent sur le projet. On nomme habituellement cette méthode d'imputation la règle du trois. Le premier tiers représente

¹ Beth M. Chaffman and John Talbott. « Activity-Based costing in a service organisation » *CMA Magazine*, Dec 1990/Jan 1991; 15-18.

le salaire horaire de l'employé, le deuxième la portion des frais généraux consommés et finalement le dernier tiers le profit de l'entreprise.

Le danger avec cette deuxième méthode d'imputation est de prendre pour acquis que les frais généraux d'une organisation se comportent tous de la même façon. Plus notre base d'imputation augmente (le salaire horaire), plus le projet est imputé d'une portion élevée de frais généraux. Selon cette logique, plus un travailleur est expérimenté, plus celui-ci consomme de frais généraux de l'entreprise. Il nécessite plus de papeterie, occupe plus d'espace de bureau, utilise plus d'ordinateurs et requiert plus d'aide du personnel de soutien.

Comme vous pouvez le constater, cette méthode d'imputation n'est peut-être pas la meilleure pour évaluer le coût final d'un projet. Elle est inadéquate si les frais généraux sont imputés en fonction d'un élément (le taux horaire dans ce cas-ci) qui n'est pas la cause véritable de la variabilité de ces ressources. Il est alors difficile pour l'organisation d'expliquer le pourquoi des variations dans les frais généraux. Si c'est le cas, la méthode d'imputation utilisée ne respecte pas la première caractéristique du métamodèle de Lorino : elle ne permet pas de cerner les coûts divers indirects qui demeurent négligés.

Il est important d'utiliser une méthode d'imputation qui répartit aux différents projets leur juste part de frais généraux de l'entreprise. De cette façon, le coût obtenu est beaucoup plus représentatif de la réalité. Avec un système de prix de revient adéquat, les gestionnaires de l'entreprise peuvent évaluer les projets rentables de ceux qui ne le sont pas.

Si le système comptable de l'organisation alloue les frais généraux de façon arbitraire, la compétitivité de l'entreprise sera diminuée lorsque viendra le temps de

soumissionner sur des projets. Selon une analyse¹, 25% des produits des entreprises sont déficitaires suite à une mauvaise imputation des frais généraux.

Dans une firme de service, il est possible que certains projets soient exécutés à perte. Ceci peut être causé par un prix soumissionné qui est non représentatif des ressources consommées durant le projet. Pour expliquer cette situation, il existe deux causes possibles. Premièrement, la planification du mandat est mal exécutée. Le projet s'échelonne sur une période plus longue que prévu, nécessitant alors plus de ressources. Ce surplus de coût pour compléter le mandat absorbe les profits puisque le prix soumissionné demeure fixe.

La deuxième cause possible de perte pour une entreprise de service est une mauvaise allocation des frais généraux aux projets de la firme. Certains projets risquent d'être non rentables s'ils sont affublés de coûts qu'ils n'ont pas consommés. Dans le cadre de cet essai, seule cette situation est analysée. Il s'agit d'une étude sur la gestion des coûts, et non sur la gestion de projet.

Il existe d'autres inconvénients semblables résultant d'un mauvais système d'allocation de frais généraux. Des projets de la firme peuvent être rejetés par les soumissionnaires si le prix demandé est trop élevé. Cependant, l'imputation arbitraire fausse le prix réel du projet, qui est inférieur au prix soumissionné. Des projets rentables sont donc perdus suite à une surévaluation des coûts.

Finalement, il est possible que les méthodes d'allocation aient un effet pervers sur l'évaluation des associés de la firme. Dans ce type d'organisations, les associés qui ont le niveau de facturation le plus élevé ont habituellement le plus de pouvoir dans la firme. Il est difficile avec une méthode d'imputation arbitraire de déterminer si un département a réellement consommé la quantité de frais généraux qui lui a été attribuée. Même avec un

¹ Cokins, G., Stratton, A. et Helbling, J., *An ABC Manager's Primer*. Irwin Professional Publishing, 1993..

niveau de facturation élevé, un département est peut-être le moins rentable de l'organisation. Il est celui qui a consommé la proportion la plus élevée de frais généraux. Inversement, une autre section de l'organisation est peut-être la plus rentable malgré une facturation moindre. Sa consommation réelle de frais généraux est inférieure à ce qui lui a été imputé.

Le principe de rendre compte de toutes les natures de coût de manière également rigoureuse par une meilleure imputation des frais généraux représente la première partie d'un modèle de comptabilité par activité. Dans le jargon de la CPA, cette partie est définie en anglais sous la désignation de « cost assignment view ». La deuxième partie du modèle de la CPA sera décrite plus loin dans cette section de l'essai.

Renoncer au cloisonnement irréaliste et permettre de mettre en évidence les liaisons les plus significatives

Dans sa thèse de doctorat, Guy Bellemare¹ écrit : « Pour constituer un groupe corporatif, il est nécessaire qu'une pluralité de praticiens impliqués dans les pratiques productives primaires possèdent les moyens d'arriver à des décisions communes quant à l'action qui prendra place et aux moyens utilisés pour la mener à bien, malgré les possibilités de divers conflits d'interprétation et de légitimité que cette pluralité de praticiens peut soulever. »

Concernant ces conflits d'interprétation et de légitimité, il indique que : « Les organisations fournissent les moyens institutionnels à travers lesquels la lutte et la coopération se font et les mécanismes aux termes desquels elles sont temporairement résolues en faveur de certains groupes d'intérêts ou de certaines classes plutôt que d'autres. »¹

¹ Bellemare, Guy. *Vers l'établissement de nouvelles pratiques de surveillance et de nouveaux rapports sociaux de production et de service : une étude de cas, la société de transports de la communauté urbaine de Montréal*, Montréal : Université du Québec à Montréal, Thèse de doctorat en sociologie, 1995.

Le système de contrôle de gestion d'une organisation fait partie des moyens institutionnels qui engendrent le conflit ou la coopération entre les individus et les départements. Dans le système de gestion traditionnel des coûts, le contrôle est habituellement axé sur la structure organisationnelle. Cette structure est décomposée en unités administratives où un gestionnaire est responsable de contrôler les coûts de cette unité. On nomme cette unité un centre de responsabilité.

Ces centres de responsabilité permettent de mettre « systématiquement en évidence l'autorité et la responsabilité de chaque individu dans la gestion et le contrôle de l'entreprise. »¹ Selon Hugues Boisvert² : « La comptabilité par centre de responsabilité repose sur l'hypothèse que, si chaque responsable contrôle bien ses coûts, l'ensemble des coûts sera bien contrôlé. »

Par contre, il est possible qu'une action engendrée par un responsable d'une unité administrative pour réduire ses coûts entraîne une augmentation des coûts pour les responsables d'un autre département. Il est facile d'imaginer le conflit latent qui existe entre ces deux gestionnaires, surtout si ceux-ci sont évalués en fonction de leur capacité respective de réduire les coûts.

Pour résoudre ce conflit, les organisations ont mis sur pied un mécanisme qui fait la distinction entre coûts contrôlables et coûts non contrôlables. De cette façon, en théorie, le responsable du deuxième département n'est pas pénalisé par les actions du premier. En effet, les augmentations de coût de son département sont engendrées par des facteurs sur lesquels il n'a pas de contrôle. Le débat se rapporte donc sur ce que sont des coûts contrôlables et non contrôlables.

¹ Brault, R., Dugré, R. et Giguère, P., *De la comptabilité analytique à la comptabilité de management*, Les presses de l'Université Laval, Québec, 1988.

² Boisvert, Hugues, *Le contrôle de gestion – vers une pratique renouvelée*, Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Ottawa, 1991.

Ces mécanismes de résolution de conflit peuvent cependant affecter négativement l'organisation. Il est possible que les décisions qui sont prises soient à l'avantage des gestionnaires, et ce au détriment de la rentabilité globale de l'entreprise. Il est donc essentiel que les organisations adoptent un système de contrôle de gestion qui oriente les actions des décideurs vers un but unique, soit le bien-être global de l'organisation.

Cette idée est soutenue par Hugues Boisvert¹ qui déclare que: « la comptabilité par centre de responsabilité peut aller à l'encontre du principe de la comptabilité des objectifs entre les unités administratives et l'entreprise. En effet, une amélioration du rendement d'une unité administrative ou une augmentation de la contribution contrôlable de son directeur peut alourdir les coûts d'une autre unité administrative et nuire ainsi à la rentabilité globale de l'entreprise. »

Pour assurer la rentabilité globale de l'entreprise, un système de contrôle de gestion moderne doit tendre vers une gestion des processus orientée selon une vision transversale de l'organisation. Une vision transversale signifie que les gestionnaires doivent oublier les barrières qui existent entre leurs départements. Il est fréquent que la source d'un problème pour un département provient d'ailleurs. Les gestionnaires ont avantage à améliorer les communications entre départements s'ils désirent résoudre leurs problèmes. En améliorant leur département respectif, ils améliorent l'organisation.

Pour bien comprendre cette notion de vision transversale, un exemple s'impose. Dans une organisation quelconque, les acheteurs de l'entreprise sont évalués en fonction des économies qu'ils peuvent obtenir sur leurs achats. Ceux-ci privilégient donc le prix au détriment de la qualité. Cependant, ces produits de faible qualité augmentent les besoins en ressource des autres départements. Le service à la clientèle nécessite plus de personnel pour répondre aux plaintes des clients. Un préposé de l'entrepôt doit recevoir

¹ Boisvert, Hugues, *Le contrôle de gestion – vers une pratique renouvelée*, Éditions du Renouveau Pédagogiques Inc, Ottawa, 1991.

les produits défectueux et les renvoyer aux fournisseurs. Finalement, ces retours de marchandise nécessitent des frais de transport supplémentaires.

Comme vous le constatez, seul le département des achats est avantagé par cette pratique. Les autres sections de l'organisation déploient des ressources qui pourraient être utilisées à meilleur escient. Avec une vision transversale, les acheteurs doivent s'assurer que les produits qu'ils achètent sont de bonne qualité. De cette façon, les activités à valeur non ajoutée des autres départements sont éliminées.

Approcher la distinction entre valeur et coût

Hugues Boisvert¹ définit l'objectif du contrôle de gestion de la façon suivante : « Révéler les relations causales entre résultats, activités et ressources, et ce tant du point de vue de la richesse consommée que de la richesse produite. » Pour se démarquer de leurs concurrents, les entreprises doivent, à long terme, être en mesure de diminuer leurs coûts, améliorer la qualité de leurs services et augmenter leur rentabilité tout en maintenant la satisfaction de leurs clients.

Pour atteindre ces objectifs, les entreprises doivent commencer à gérer les activités de leur organisation. Ces activités permettent d'évaluer comment les ressources sont utilisées à l'intérieur de la compagnie. Elles expliquent la cause ou la demande pour un type de ressource en particulier.

Les entreprises d'un même secteur ont habituellement toutes accès au même type de main-d'œuvre, d'équipement, de technologie, de fourniture. Elles sont également toutes constituées d'activités semblables. La différenciation entre ces entreprises provient de la façon dont les activités sont exécutées à l'intérieur de l'organisation. Lorsqu'il est question d'évaluer la façon dont les activités sont exécutées, on aborde la

¹ Boisvert, Hugues, *Le contrôle de gestion – vers une pratique renouvelée*, Éditions du Nouveau Pédagogique Inc, Ottawa, 1991.

seconde partie d'un modèle de comptabilité par activité. En anglais, on désigne cela par le terme « process view ».

Pour gérer les activités, on détermine en premier lieu ce qui cause le travail (les inducteurs de coûts) et par la suite, on évalue la qualité du travail effectué à l'aide de mesures de performances. Ceci permet aux organisations d'identifier des opportunités d'amélioration et les moyens pour les atteindre. Cette façon de gérer, de comprendre pourquoi le travail est fait, de pair avec la possibilité d'en évaluer la qualité, est la clé pour éliminer le gaspillage.

Les entreprises doivent se questionner régulièrement sur le bien-fondé de maintenir certaines activités à l'intérieur de l'organisation. Une activité n'a plus sa raison d'être si sa richesse consommée est supérieure à sa richesse produite. L'activité est alors qualifiée d'activité à valeur non ajoutée. La distinction entre les activités à valeur ajoutée de celle à valeur non ajoutée constitue un outil puissant pour atteindre les objectifs décrits précédemment.

Une activité à valeur non ajoutée est une activité qui, malgré son élimination, ne modifierait pas la perception du client (interne ou externe) face aux produits ou aux services de l'entreprise. Inversement, les activités à valeurs ajoutées sont celles qui créent de la valeur pour le client, maintiennent sa satisfaction et assurent la qualité de son service.

Une autre façon d'analyser la valeur d'une activité est de déterminer le prix que le consommateur est prêt à payer pour celle-ci. Il est possible que le client ne désire pas payer pour le service, dépassé un certain seuil. L'entreprise doit alors déterminer, de la façon que nous l'avons expliqué plus haut, comment réduire le coût de l'activité. Les entreprises qui éliminent les activités ayant peu de valeurs aux yeux de leurs clients ont la possibilité de réinvestir ces économies dans les activités qui en ont le plus.

Dans une entreprise de service, les coûts rattachés au département de finance et de secrétariat représentent habituellement une portion élevée des frais généraux de l'organisation. Ceci est compréhensible puisque la majorité des coûts de ce type d'entreprise est constituée de la masse salariale des professionnels. Les autres ressources sont composées des fournitures, du loyer et des équipements. Ce sont généralement des ressources qui supportent le personnel professionnel.

Si les organisations de service commencent à cerner les coûts divers indirects, les activités de finance et de secrétariat seront probablement les premières à être examinées. Ces départements sont analysés en fonction des richesses qu'elles consomment et des richesses qu'elles produisent pour l'organisation.

Selon une étude du Hackett Group¹ : « 84% des ressources des départements de finance sont dédiées aux activités de traitement des transactions, au respect des réglementations et à la préparation des budgets. » Pour une organisation, ces activités ne sont pas celles qui apportent le plus de valeur ajoutée à la prise de décision.

Pour Tom Freeman², les compagnies ont maintenant besoin d'informations d'un nouveau genre sur leurs fournisseurs, leurs produits, leurs processus, leurs distributeurs et leurs clients. Selon lui, personne à l'intérieur d'une entreprise est mieux placée que le contrôleur pour obtenir ce type de données, les transformer en informations utiles à la prise de décision et les communiquer à l'organisation. Pour Al Pipkin³, le nouveau contrôleur doit : « Être un agent de changement, un catalyseur au sein de son entreprise, le

¹ Freeman, Tom. « Transforming the finance function for the new millennium », *Corporate Controller*, May-June 1998. P. 23-29.

² « Companies competing in a global marketplace require new knowledge about suppliers, products and processes, and distributors and customers. No one in an organization is better positioned than the financial manager to collect these types of data, assemble them into useful information, determine the competitive implications, and communicate the findings to the organization. » Freeman, Tom. « Transforming the finance function for the new millennium », *Corporate Controller*, May-June 1998. P. 23-29.

³ Pipkin, Al. « Le rôle du contrôleur au XXI^e siècle », *La revue CMA*, avril 1989, p.10-15.

chef du Service de renseignements de l'entreprise et un membre du cercle stratégique du président. »

Les caractéristiques décrites par Freeman et Pipkin demanderont aux contrôleurs des firmes d'ingénierie de développer de nouvelles habilités. Pour assurer leur rôle de support à la prise de décision, ils devront posséder des connaissances qui se rapprochent beaucoup plus de la gestion de projet que de la comptabilité. Les activités de traitement de transactions devront être réduites au profit d'activités comme l'analyse technique de projet, l'administration de contrat et l'élaboration de propositions de service.

Les qualités d'un système de contrôle de gestion

Peu importe l'époque où il est utilisé, un système de contrôle de gestion doit posséder des caractéristiques de base essentielles pour que l'information qui en émane soit utile à la prise de décision. Selon Hugues Boisvert¹ : « On appelle utilité de l'information l'avantage global (ou la somme des avantages) acquis lors de l'échange.» Par contre, l'utilité de l'information est difficilement quantifiable. Elle s'évalue cependant à un certain nombre de critères: si l'information acquise (ou produite) est compréhensible, pertinente, fiable, simple et importante, elle sera probablement très utile.»

Un système d'information de gestion doit être en mesure de fournir dans des délais raisonnables une information fiable sur l'efficacité et l'efficience des opérations. Ceci est essentiel pour entreprendre les actions correctives nécessaires. Le système doit être capable de produire dans des délais raisonnable des rapports d'opération. Ces rapports indiquent ce qui a été produit, la quantité et le coût des ressources qui ont été utilisées dans la production (matériels, main-d'œuvre, énergie, temps de machine).

¹ Boisvert, Hugues, *Le contrôle de gestion – vers une pratique renouvelée*, Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Ottawa, 1991.

La fiabilité de l'information obtenue est une qualité primordiale pour un bon système. Si cette qualité est absente, il est alors impossible de fournir une rétroaction utile aux utilisateurs. « La fiabilité est une qualité spécifique à l'information elle-même. Elle doit refléter fidèlement la réalité et être obtenue par une méthodologie sûre. Si l'information est fiable, on peut l'utiliser en toute confiance ; elle est donc utile. »¹

L'information de gestion doit être simple à comprendre pour les usagers. La meilleure information de gestion disponible au sein d'une organisation est inadéquate si elle est mise de côté par les acteurs à cause d'une trop grande complexité. La simplicité et la compréhensibilité sont des qualités qui sont intimement reliées. La présence de la première caractéristique favorisera grandement la deuxième.

Finalement, on doit tenir compte de l'importance relative de l'information. Ce concept est défini par le coût d'obtention de l'information par rapport à son influence sur les décisions de la direction. Cette qualité de l'information est d'une grande importance pour évaluer si la CPA représente un système utile pour une firme de génie. Dans ce type d'entreprise, la majorité des coûts sont des coûts directs. Les coûts supplémentaires pour obtenir de l'information sur les frais généraux sont peut-être supérieurs à l'utilité de l'information.

La résistance au changement

L'implantation d'un nouveau système d'information de gestion risque d'occasionner de fortes résistances au changement. En modifiant le système actuel, vous indiquez aux membres de l'organisation que l'information de gestion et les mesures de performance qu'ils ont reçues depuis plusieurs années semblent inadéquates. Ceci est difficile à accepter si le système est profondément implanté dans la culture de l'entreprise. Pour surmonter ces obstacles, il faut être conscient que ces résistances

¹ Boisvert, Hugues, *Le contrôle de gestion – vers une pratique renouvelée*, Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Ottawa, 1991.

proviennent de quatre sources : résistance individuelle, organisationnelle, culturelle et environnementale¹ .

Résistance individuelle et organisationnelle

La principale cause de résistance individuelle de la part des membres d'une organisation provient de la peur de perdre leur statut actuel dans la hiérarchie. « Cette perte de crédibilité / légitimité soulève des conflits de rationalité et de légitimité entre les acteurs de l'organisation.»² Il est possible que le nouveau système indique une meilleure façon de faire le travail. Cette perte de crédibilité sera transposée sur le nouveau système. Ils évoqueront le fait que le nouveau système ne donne pas une image adéquate de ce qu'ils font puisqu'ils n'ont pas le contrôle des nouvelles mesures.

La résistance organisationnelle est très similaire à la résistance individuelle. Elle est située au niveau des conflits d'intérêts entre les différents départements de l'organisation. Dans une firme de génie de taille moyenne comme celle étudiée dans cet essai, les deux types de résistances sont intimement liés. La perte de statut d'un associé au sein de la firme est directement reflétée sur la perte de statut du département sous sa responsabilité.

Les firmes de services ont généralement une structure conventionnelle de décision du haut vers le bas. La hiérarchie est habituellement très forte et la prise de décision est généralement non participative. Le problème face au changement peut provenir du fait que les dirigeants ne se rallieront pas au nouveau système et n'appliqueront pas les nouveaux concepts à leur propre travail.

¹ Cette partie de l'essai sur la résistance au changement est basée en majeure partie sur l'article de Steven M. Hronec, «How a Controller Communicates the Changes to ABC», *Corporate Controller*, Sept.-Oct. 1990 :

² Bellemare, Guy. *Vers l'établissement de nouvelles pratique de surveillance et de nouveaux rapports sociaux de production et de service : une étude de cas, la société de transports de la communauté urbaine de Montréal*, Montréal : Université du Québec à Montréal, Thèse de doctorat en sociologie, 1995.

« Malheureusement, les dirigeants perçoivent souvent que ce sont les autres, et non eux-mêmes, qui doivent changer. »¹

Résistance culturelle

« Les valeurs traditionnelles d'une organisation sont très difficiles à modifier. Elles ont un impact important sur la rapidité et la facilité d'implantation d'un nouveau système de prix de revient. »² Ce type de barrière est intimement lié aux résistances individuelles et organisationnelles.

Comme nous l'indique Guy Bellemare³ : « Les projets de transformation de la culture d'entreprise sont réinterprétés comme des tentatives de transformation des pratiques sociales d'intégration par suite de l'affaiblissement de l'efficacité des pratiques bureaucratiques et technocratiques de surveillance dans le cadre de la modernité avancée. Cet affaiblissement entraîne une atténuation de la légitimité des groupes professionnels qui en sont porteurs à occuper les fonctions de direction dans les entreprises. » Dans le cadre de cet essai, les groupes de professionnels dont il est question ici sont les associés de la firme étudiée.

Résistance environnementale

Ce type de résistance est peut-être le plus difficile à contourner. En effet, les agences de régulations peuvent exiger de garder certaines des vieilles pratiques de comptabilité de management. Les principes comptables généralement reconnus, la

¹ Programme Professionnel CMA, Module 1 : Gérer dans un monde en changement, Partie 2 – La gestion du changement, P. 2-32.

² « An organization's traditional values are hard to buck and can make a big difference in how smoothly and quickly a new cost management can be put in place ». Hronec, Steven M., op. cit. p. 17

³ Bellemare, Guy. *Vers l'établissement de nouvelles pratique de surveillance et de nouveaux rapports sociaux de production et de service : une étude de cas, la société de transports de la communauté urbaine de Montréal*, Montréal : Université du Québec à Montréal, Thèse de doctorat en sociologie, 1995.

commission des valeurs mobilières et les agences fiscales gouvernementales ont certaines spécifications concernant la présentation des informations financières.¹

Comment changer ?

Le changement au sein d'une organisation n'est jamais chose facile. Selon La Société des Comptables en Management du Canada² : « La raison principale concernant le pourquoi il est si difficile de procéder au changement relève de l'échec du succès, que Danny Miller appelait "le paradoxe d'Icare". Les organisations prospères apprennent ce qui est efficace et ce qui ne l'est pas. Elles mettent au point des systèmes qui opèrent selon ce qu'elles ont appris. Elles établissent des règles, des politiques et des méthodes qui misent sur le succès. Elles acquièrent des habitudes et des façons de penser et elles élaborent des hypothèses sur le fonctionnement du monde. Ce sont ces hypothèses qui rendent le changement difficile. »

Dans le cadre de cet essai, il est important d'évaluer s'il y a nécessité de changement au sein de l'organisation concernant le système de contrôle de gestion. Cette évaluation du changement sera effectuée selon le modèle proposé par Beckhard et Harris.³ Ce modèle est constitué des étapes suivantes :

- a) déterminer pourquoi il faut changer et qu'elle est sa nécessité;
- b) déterminer le degré du choix, à savoir s'il y a lieu de changer;
- c) définir l'état futur;
- d) décrire l'état actuel;

¹ « Although the hardest to get around, environmental walls can be accommodated. The regulatory environment might require the continued practice of some old cost management techniques, especially in regard to keeping score. Generally accepted accounting principles, the Securities and Exchange Commission, and the Internal Revenue Service have specific reporting and documentation requirements. You still must get the numbers » Hronec, Steven M., op.cit. p. 17.

² Programme Professionnel CMA, Module 1 : Gérer dans un monde en changement, Partie 2 – La gestion du changement, P. 2-32.

³ Beckhard, R. et R.T. Harris. *Organizational Transitions : Managing Complex change*, Second Edition. Reading, Massachusetts : Addison-Wesley, 1987.

e) évaluer l'état actuel en vue de l'état futur pour déterminer le travail à accomplir.

Description du système d'information de gestion de la firme étudiée

Cette deuxième section de l'essai décrit le système d'information de gestion actuellement en vigueur au sein de la firme d'ingénierie étudiée dans cet essai. Le but de l'analyse est de déterminer si la CPA, en tant que système d'information de gestion, peut être implantée dans une firme de services. Beaucoup d'emphase est donc apportée à la structure de coûts, aux méthodes d'imputation et de facturation de l'entreprise étudiée. L'analyse de ces éléments est essentielle pour évaluer la qualité d'un système de prix de revient dans une firme de services. Les changements majeurs au niveau de la structure organisationnelle et des systèmes d'informations de la firme sont également examinés.

Avant de débiter l'analyse, il est important de faire une brève description de la firme d'ingénierie étudiée. Ceci permet de mettre en lumière les enjeux auxquels l'entreprise fait face. Cette firme d'envergure moyenne repose sur un effectif d'environ cinquante personnes. L'équipe de direction est composée d'un associé directeur responsable de la gestion générale et de quatre associés qui supervisent chacun un département de génie. Le personnel professionnel compte seize ingénieurs et vingt techniciens. Toutes ces personnes sont supportées par un département administratif composé de quatre personnes à la comptabilité, d'un responsable de l'informatique, de trois secrétaires et d'une réceptionniste. Les champs de pratique de cette firme de génie civil sont l'environnement, les transports, le génie industriel, la structure, le génie mécanique et le génie électrique.

Depuis quelques années, nous assistons dans le secteur des firmes de services à un regroupement des entreprises. Les clients sont de plus en plus exigeants et les petites firmes doivent se regrouper si elles veulent offrir une gamme de services étendus. La firme étudiée n'a pas échappé à cette vague de regroupement. Elle a récemment été acquise par une firme d'envergure nationale.

Pour prendre de l'expansion, cette entreprise nationale achète des petites firmes qu'elle intègre à son réseau. Cette stratégie expansionniste est probablement la plus utilisée dans le secteur des entreprises de services (ingénieurs, avocats, comptables, etc.). Cette intégration permet au groupe de fournir aux clients une gamme de services variés. Les firmes peuvent échanger leurs réalisations (portfolio) et obtiennent à l'intérieur du groupe des expertises qui, auparavant, n'était pas accessibles. La firme étudiée dans cet essai devait autrefois s'associer à des concurrents si elle voulait obtenir des contrats d'envergure. Elle peut maintenant obtenir à l'intérieur du groupe toutes les expertises nécessaires à la réalisation de ses mandats.

Lorsqu'une firme est intégrée au réseau, elle est divisée en secteur de marché selon le nombre de spécialités de l'entreprise. Ces secteurs de marché sont appelés des segments. Par exemple, le département de structure fait partie d'un segment particulier; alors que le département de génie mécanique fait partie d'un autre segment. Pour contrôler toutes les entités de l'organisation, le siège social a divisé le pays en quatre zones géographiques. L'associé responsable d'un segment régional se rapporte à un gestionnaire responsable de ce segment au niveau de la zone géographique. Celui-ci se rapporte ensuite à un dirigeant au siège social. Pour fin de classification, la firme de service étudiée est divisée en trois segments de génie: environnement, industriel et mécanique.

Structure de coûts de l'entreprise et méthode d'imputation des coûts

Cette section sur l'analyse de la firme est probablement la plus importante de l'essai. Le détail sur sa structure de coûts et la façon dont les ressources sont imputées va permettre d'émettre des conclusions sur le bien-fondé d'implanter un système de comptabilité par activité dans ce genre d'entreprise.

Ce qui doit retenir l'attention dans la structure de coûts d'une entreprise est la proportion de frais généraux par rapport aux frais directs. Si ces ressources (les frais

généraux) sont non matérielles, il est possible que la CPA ne soit pas un système d'information de gestion adéquat pour l'entreprise. La CPA ne donnera pas des résultats vraiment différents, en terme de matérialité, de ceux qui sont obtenus avec les méthodes actuelles de l'entreprise.

On doit également évaluer les méthodes d'imputation qui sont utilisées par la firme. Si ses méthodes actuelles d'allocation des frais généraux respectent la nature des coûts, un modèle de CPA va donner des résultats semblables à ceux déjà disponibles. Pourquoi remplacer une méthode d'imputation qui alloue déjà aux produits une part équitable de frais généraux ?

Au sein de la firme étudiée, les coûts directs; soit le salaire des ingénieurs et des techniciens, représente 53 % des coûts de l'entreprise, 5 % des coûts sont consacrés à la promotion et 10 % des coûts couvrent les charges du siège social. En pratique, lorsqu'on implante un système de CPA, la promotion et les frais du siège social sont difficilement imputables à un produit ou à un client particulier. Ces coûts sont plutôt qualifiés d'obligations corporatives. La balance des coûts; soit 32 %, représente les frais administratifs. Ce sont ces coûts que la CPA tente de répartir. Ces ressources sont constituées des éléments suivants:

- personnel administratif : 42%
- Coûts de bâtiments : 26%
- Amortissement des équipements : 10%
- Fournitures diverses : 22%

Les frais de main-d'oeuvre directs sont imputés directement aux projets de l'entreprise. Dans le jargon du métier, on nomme cette pratique un "job cost". La CPA n'a pas pour but de répartir ces coûts puisque leur imputation est adéquate. Certains frais généraux sont également facturés aux clients lorsqu'il est possible d'établir un lien entre la ressource et la consommation du client. Les autres coûts, ceux qui ne peuvent être

facturés aux clients, sont actuellement imputés aux différents segments en fonction de leur revenu net respectif.

Selon le contrôleur, le problème avec l'allocation des coûts restants provient du fait que ces ressources sont attribuées aux segments de la firme en une seule imputation. Les associés ont l'impression de supporter des coûts sur lesquels ils n'ont pas le contrôle. Ceci est compréhensible puisque le détail de l'imputation est non quantifiable par catégorie de frais généraux. Lorsqu'ils ont à justifier la faible performance financière de leurs segments, ils blâment alors l'imputation qui a été faite. Autre problème important, chaque firme utilise ses propres méthodes d'imputation. Il est alors difficile pour les gestionnaires du siège social de faire des comparaisons entre les différents segments du groupe.

Pour standardiser les méthodes d'imputation, le siège social a émis des directives qui devront être appliquées dès janvier 1999. L'imputation des frais généraux sera alors faite selon une base à laquelle aucune firme ne pourra se soustraire. Les associés seront en mesure de quantifier les différents frais généraux imputés à leur segment. Le détail de ces imputations sera clairement indiqué dans les rapports de rentabilité de chaque segment. Avec des méthodes d'imputation standard, les gestionnaires pourront enfin comparer la performance des segments de chaque région.

Pour établir les nouvelles méthodes d'allocation de coûts, la maison mère a établi quatre principes qui ont servi de base pour leur élaboration :

- impartialité et équité concernant les résultats de l'allocation;
- les allocations doivent être faciles à comprendre;
- les allocations sont faciles à déterminer et à maintenir pour l'administration;
- les allocations doivent adhérer à la philosophie de l'utilisateur payeur.

Méthode d'allocation des frais généraux

Trois méthodes d'allocation ont été retenues par la maison mère pour répartir les frais généraux :

- selon le revenu net d'honoraires : cette méthode permet de tenir compte de la taille des différents segments et de leur capacité de payer.
- selon le nombre de professionnels dans chaque segment : cette méthode permet de reconnaître que les frais généraux d'une firme de service servent principalement à supporter le personnel professionnel. Le nombre de personnes est une variable que les gestionnaires de chaque segment peuvent contrôler.
- selon le nombre de pieds carré : cette méthode est utilisée pour allouer les coûts de bâtiments. Elle est la méthode employée en pratique avec un modèle de CPA pour répartir les coûts de bâtiments aux activités. Ces ressources incluent le loyer, l'amortissement des améliorations locatives et les frais d'entretien et de réparation. Elles sont allouées en fonction du nombre de pieds carré utilisés par un segment par rapport à l'espace total du bâtiment.

Les gestionnaires du siège social ont déterminé que pour la plupart des situations où une méthode d'imputation est nécessaire (mis à part les frais de bâtiment), l'allocation sera faite selon une méthode qui donne un poids égal entre les revenus net d'honoraires et le nombre de personnes par segment (la méthode du 50/50).

Si un coût est directement imputable à une personne, ce coût est alors alloué au segment auquel appartient cette personne. Lorsqu'un coût ne peut être attribué directement, il est alors nécessaire de procéder à une allocation. Lorsque les coûts sont attribuables à une firme quelconque, ils seront répartis entre les segments de cette firme selon la méthode du 50/50. Si des coûts sont reliés à une zone géographique, ils sont

répartis entre les bureaux de cette zone selon cette même méthode d'allocation.

Modes de rémunération des projets

Dans les firmes de services, le mode de rémunération des projets est intimement lié au calcul du prix de revient. Pour les ingénieurs du Québec, il existe trois façons de calculer les honoraires et les frais d'ingénierie. Ces méthodes ont été établies par l'Association des Ingénieurs conseils du Québec. Suite à des discussions avec cette association, il a été mentionné que les firmes québécoises ne sont pas tenues de s'y soumettre. Cependant, la plupart des firmes le font dans le but de rester compétitives avec les autres. Ces méthodes sont :

- méthode horaire;
- méthode du pourcentage;
- méthode à forfait.

Avec la méthode du taux horaire, les firmes facturent les clients selon le nombre d'heures que les employés ont consacrés au projet. Les heures sont facturées selon le taux horaire des personnes impliquées sur le mandat. On établit le taux horaire d'un employé en divisant son salaire par le nombre d'heures travaillées annuellement. Au salaire de l'employé, on rajoute les contributions de l'employeur aux avantages sociaux. Finalement, on majore ces coûts de 16% pour tenir compte des vacances et des congés fériés.

Le taux de facturation pour les firmes d'ingénierie est de 125% du taux horaire de l'employé. Selon l'Association des Ingénieurs Conseils du Québec, cette majoration tient compte de la plupart des coûts indirects. Pour l'association, ces coûts sont : les frais de bâtiment, les frais de comptabilité et de secrétariat, les fournitures, les livres techniques, l'amortissement des équipements, etc. Cette majoration est établie par un comité formé de membres en cabinet et est révisée périodiquement.

Certains frais peuvent être remboursés directement par le client. Ces coûts sont remboursés au prix coûtant majoré de 10%. Les dépenses remboursables sont:

- les frais de déplacements et de subsistance lorsque le personnel de la firme est à l'extérieur du bureau pour les besoins du projet;
- tous les frais de communication qui sont directement imputables aux projets (appels interurbains, frais de fax, frais de messagerie, etc.);
- tous les coûts de reproduction qui sont reliés à la prestation du service (photocopies, plans, etc.);
- les frais de fourniture et d'entretien des installations et des équipements du bureau sur les chantiers.

La méthode du pourcentage pour établir la rémunération est plus complexe que la méthode du taux horaire. De plus, ce ne sont pas tous les services d'ingénierie qui peuvent utiliser cette méthode de facturation. Ces services sont les suivants :

- phase de concept : décrire sous forme de rapport les recommandations de la firme d'ingénierie sur la conception du projet;
- plans et devis préliminaires;
- plans et devis définitifs;
- services durant la construction.

Les types de services pour lesquels on ne peut utiliser la méthode du pourcentage sont : les services consultatifs, les études préparatoires, les services spéciaux et les services de gestion. Ces services doivent être facturés selon la méthode du taux horaire.

Lorsque la firme d'ingénierie a déterminé qu'elle utilise la méthode du pourcentage pour la facturation, elle doit classifier en catégorie le type de travaux qu'elle exécutera. Ceux-ci sont catalogués en trois groupes : génie général, fondations et charpentes, installation électrique et mécanique. Chaque groupe est par la suite subdivisé

en 4 sous-catégories. Ces catégories sont des types de construction précis (ex: la charpente d'un hôpital fait partie du groupe fondations et charpentes, catégorie III.)

Pour facturer les clients, ce sont les sous catégories qui sont importantes. Par exemple, des travaux d'un coût inférieur à 100 000\$, classifiés dans la sous catégorie I, sont majorés de 11%. Chaque sous catégorie est composée de tranches de coûts qui sont majorés par des pourcentages qui vont en décroissant .

Les coûts de travaux comprennent tous les éléments essentiels pour que la firme d'ingénierie termine le mandat pour lequel elle a été retenue. Ces éléments sont :

- la main-d'oeuvre;
- les matériaux;
- les appareils et les équipements;
- les différentes dépenses reliées au mandat.

Lorsqu'elle débute un projet, la firme d'ingénierie doit estimer le coût des travaux et la classification du mandat pour établir la base de facturation. La firme peut facturer le client durant le mandat lorsque certaines étapes spécifiques du projet sont terminées. À la fin du contrat, on établit les coûts réels du projet. Les honoraires sont alors ajustés en fonction de ce montant. Tout comme la méthode du taux horaire, certaines dépenses majorées de 10% peuvent être remboursées par le client. Cette liste des dépenses admissibles pour la méthode du pourcentage est la même que pour la méthode du taux horaire.

Comme dernière méthode, les firmes d'ingénierie peuvent utiliser la méthode à forfait. Avec cette méthode, la firme obtient pour la réalisation du projet un paiement forfaitaire négocié d'avance avec le client. Le montant du contrat est déterminé selon une estimation du nombre d'heures nécessaires et des dépenses requises pour accomplir le mandat. Ces estimations sont faites sur la base de la méthode horaire, selon un

pourcentage du coût des travaux ou selon un budget.

Modification au système d'information de gestion de l'entreprise

Le système informatique actuel de l'entreprise étudié limite la production d'information de gestion aux dirigeants. Aucune analyse particulière ne peut être effectuée directement par le système. Les rapports non standards doivent être transposés sur un chiffrier électronique pour obtenir l'information désirée. En plus d'être longue, cette manipulation de données engendre plusieurs erreurs de transcription.

Suite au regroupement avec le groupe national, le nombre de rapport de gestion demandé par les différents niveaux décisionnel a considérablement augmenté. Pour comparer les firmes du réseau entre elle, la maison mère exige de ses filiales que l'information soit fournie dans un format standard. Comme par exemple, les états financiers de la firme étaient autrefois considérés comme une information de base du système. Aucun travail supplémentaire n'était effectué avant de les remettre aux associés. Suite au regroupement, les états financiers doivent être retravaillés sur chiffrier pour correspondre au standard du groupe.

Autre problème important, la société mère s'est retrouvée avec plusieurs systèmes d'information de gestion à l'intérieur du groupe suite à l'intégration de nombreuses filiales. Chaque système est géré différemment et chaque département de comptabilité a ses propres méthodes de travail. Le processus de traitement de l'information de gestion est donc très complexe. De plus, la comparabilité des résultats est sérieusement remise en question.

Pour éliminer ce problème d'intégration et de standardisation de l'information, le siège social développe présentement un nouveau système informatique. Ce système va uniformiser les manières de faire à travers tout le réseau. Le processus du traitement de l'information financière sera grandement simplifié. L'un des buts du nouveau système

est de réduire au minimum les fonctions administratives de chaque firme. L'objectif est que celles-ci atteignent un niveau de facturation qui approche les 100%.

Avec ce système, chaque employé est responsable de remplir une feuille de temps informatisée. Il doit ensuite l'acheminer directement au siège social via internet. La maison mère devient la seule responsable de la paye et de la facturation pour toutes les firmes du groupe. Le chargé de projet approuve les factures via le réseau informatique. Elles sont finalement envoyées directement du siège social aux clients. Le chargé de projet devient responsable du recouvrement des comptes de ses clients (cette fonction est actuellement la responsabilité de l'assistant contrôleur). La gestion des payables et la préparation des états financiers est également centralisée.

De l'avis du contrôleur de la firme, tous ces changements auront un impact positif sur la société en général. Les communications seront améliorées et le processus de conception des états financiers sera accéléré. De plus, les rapports de gestion seront facilement accessibles par les gestionnaires. En effet, ils pourront les consulter directement via le réseau informatique.

Cette centralisation de l'information doit cependant tenir compte d'une particularité propre au Québec. Selon le contrôleur, tout employé qui travaille au Québec est tenu par l'office de la langue française de recevoir ses informations en français. De plus, les factures des clients doivent également être envoyées en français. Le contrôleur croit que le siège social n'est pas en mesure de fournir ce service.

Le nouveau système risque cependant de créer certains problèmes au sein de l'entreprise. Certains employés qui travaillent sur les chantiers n'ont pas accès à un ordinateur pour compléter leur feuille de temps et l'envoyer par internet. Ce problème est par contre facile à solutionner. Chaque bureau doit être muni d'ordinateurs portatifs qui pourront être amenés sur les chantiers.

Ce sont les associés de la firme qui auront le plus de problèmes d'adaptation avec le nouveau système. Avant que la firme soit achetée par le groupe national, ils étaient les grands patrons à bord et n'avaient de comptes à rendre à personne. Suite à l'achat de la firme, ceux-ci sont maintenant des gestionnaires employés par le groupe. Plusieurs de leurs tâches administratives étaient autrefois confinées au personnel de soutien de l'entreprise. Dorénavant, ce sont eux qui devront exécuter ces différentes tâches.

De plus, chaque associé a une méthode de facturation qui lui est propre. Le commis à la facturation doit donc s'adapter à chacun de ces styles. Avec le nouveau système, les associés doivent se soumettre au style de facturation proposé par le siège social. Ensuite, ce sont eux qui doivent ouvrir le compte du client dans le système. Cette tâche est actuellement réalisée par le département de comptabilité, tout comme le recouvrement des comptes clients. Finalement, les associés sont maintenant responsables d'interroger l'ordinateur s'ils désirent obtenir une information de gestion. Tous ces changements risquent d'être difficiles pour eux puisque certains associés n'ont jamais utilisé un ordinateur.

Analyse des tâches administratives du département de comptabilité

Comme il a été mentionné dans la première partie, les activités de nature administrative doivent apporter une certaine valeur ajoutée à l'entreprise. Ceci est essentiel pour justifier leur maintien à l'intérieur de l'organisation. Si ces activités ont peu de valeur ajoutée, elles rendent l'entreprise moins compétitive puisqu'elle doit supporter des coûts qui ne peuvent être absorbés par le client. Cette partie de l'essai est une analyse des différentes activités de nature administrative au sein de la firme étudiée. Chaque fonction est analysée brièvement pour évaluer la valeur ajoutée des différentes activités.

Les employés de la firme compilent leur temps de façon manuelle. Un commis doit donc ensuite entrer toutes ces feuilles de temps dans le système informatique. Il

consacre environ une journée par semaine à cette tâche. Lorsque celui-ci fait l'entrée de ces données, il arrive souvent que les employés imputent du temps à des projets qui ne sont pas encore ouverts. Le commis doit aller voir les chargés de projet pour demander des informations sur le mandat. Il doit ensuite inscrire l'information dans le système.

Ce commis est également responsable de préparer les rapports de productivité aux associés et aux chefs d'équipes. Ces rapports indiquent le nombre d'heures que les employés ont facturé durant la semaine. Une fois cette activité terminée, il doit effectuer plusieurs tâches de nature administrative :

- classer les registres qui sont imprimés par la comptabilité;
- gérer les déductions à la source;
- mettre à jour le dossier de chaque employé.

Finalement, il est responsable des comptes payables de l'entreprise. Ceci consomme une grande partie de son temps, soit environ deux jours par semaine.

Le commis à la facturation passe tout son temps à préparer les factures aux clients. La complexité de son travail provient du fait que chaque associé possède une méthode de facturation qui lui est propre. Le temps du commis est alors consommé par les associés dans des proportions différentes.

Le contrôleur assiste l'associé directeur dans la gestion quotidienne de l'entreprise. Il est responsable de la préparation des différents rapports de gestion. Finalement, il veille à la bonne marche de son département et gère le personnel administratif. Ces personnes, les secrétaires et le responsable informatique, n'imputent jamais leurs temps au client. Leur salaire est donc directement absorbé par la firme.

L'assistant au contrôleur s'occupe principalement de la préparation des états financiers et du suivi des comptes clients. Ceci occupe environs 50% de son temps. Le

restant est consacré à assister le contrôleur dans ses tâches quotidiennes.

Selon le contrôleur de l'entreprise, les employés du département de comptabilité sont conscients de l'élimination de leur tâche par la centralisation des activités au siège social. Le climat de travail est donc tendu et il est difficile de gérer ces employés. Pour éviter les départs précipités, chaque employé recevra un boni s'il demeure avec la firme jusqu'à ce que le nouveau système soit implanté et que la centralisation soit terminée.

Détail sur l'information de gestion

Dans l'entreprise étudiée, le nombre de rapports de gestion fournis aux gestionnaires est limité mais adéquat. Le premier rapport disponible concerne les affectations des employés de la firme. Avec ce rapport, le responsable d'un département est en mesure d'évaluer la productivité des employés sous sa responsabilité. Ce rapport résume les feuilles de temps des employés. Il permet d'évaluer le nombre d'heures que chacun d'eux a facturé au client et le nombre d'heures assignées à des tâches administratives. Ce rapport permet de contrôler l'utilisation de la ressource principale de l'entreprise.

Le rapport sur l'évolution détaillé des contrats permet de faire le suivi des mandats. Avec ce rapport, le chargé de projet connaît le budget autorisé pour chaque phase du contrat. Il peut ensuite évaluer les ressources imputées aux différentes phases du projet qui ne sont pas encore facturées aux clients. Ces ressources représentent les travaux en cours de l'entreprise. Finalement, le rapport indique les montants facturés aux clients jusqu'à maintenant. Pour obtenir plus d'information sur ce qui a été facturé, le chargé de projet peut consulter le rapport sur le détail de facturation.

Le rapport sur l'évolution des projets est un résumé de l'évolution détaillée des contrats. Le type d'information est plus sommaire. Le rapport indique le budget, le montant facturé à date et le montant des travaux en cours pour les différentes étapes du

mandat. Le rapport ne contient aucun détail sur les ressources qui ont été imputées.

Pour faire un suivi de tous leurs projets, les associés ont accès au rapport sur l'âge des travaux en cour. Ce rapport indique les ressources qui ont été imputées aux projets mais qui n'ont pas été facturées aux clients. Le même type de rapport existe pour l'âge des comptes recevables de chaque associé.

Ces différents rapports permettent d'assurer un contrôle adéquat sur les ressources et les étapes nécessaires pour réaliser un projet. Les associés peuvent évaluer si les professionnels de leur département sont tous occupés. Ils peuvent savoir quel est le budget d'un contrat et le montant des ressources qui leur ont été affectés jusqu'à maintenant. Ils sont en mesure d'évaluer les ressources qui n'ont pas encore été facturées aux clients, et ce depuis combien de temps. Finalement, ils sont capables de déterminer les sommes qui n'ont pas encore été encaissées. Le cycle complété, l'entreprise est donc bien couverte par les différents rapports de gestion.

Comparaison entre la théorie et la pratique

Cette troisième et dernière section de l'essai compare le système d'information de gestion de l'entreprise étudiée avec le système décrit par la littérature. Ces comparaisons vont permettre de conclure sur le bien fondé d'implanter un système de comptabilité par activité dans cette firme d'ingénierie. Tout au long de la section, un lien sera fait entre la première partie de l'essai (partie théorique) et la deuxième (partie pratique).

Méthode d'imputation des frais généraux aux clients

Pour les méthodes d'imputation des frais généraux aux clients, il est difficile de modifier celles actuellement utilisées par la firme. Ces méthodes sont régies par l'Association des Ingénieurs Conseils du Québec. L'entreprise ne désire pas leur apporter des modifications puisqu'elle désire demeurer concurrentielle face aux autres firmes.

Dans la section sur l'analyse de la firme, il est mentionné que les méthodes de facturation et d'allocation des frais généraux sont intimement liées. Lorsque les firmes d'ingénieries facturent un client, le taux horaire d'un employé est majoré d'un certain pourcentage pour tenir compte de ces ressources. Pour les firmes d'ingénieur, la méthode de facturation devient la méthode par laquelle les frais généraux sont imputés aux clients.

Dans la partie théorique, il est mentionné que tous les coûts d'une entreprise doivent être pris en compte de manière également rigoureuse. Dans la firme étudiée, plusieurs frais généraux sont facilement imputables à un client particulier. Celui-ci absorbe alors ces ressources puisqu'il est l'unique responsable de leur création dans l'organisation. Pour les frais imputés aux clients, il est juste de dire que l'entreprise a bien cerné la nature des coûts. La première base du métamodèle de Lorino est respectée.

Cette façon d'imputer les frais généraux respecte la philosophie préconisée par la CPA. Avec cette méthode d'imputation, les activités sont consommées par les produits ou les clients de l'entreprise. Par exemple, l'activité de fournir un support à la clientèle est une activité consommée par les clients. Elle leur est donc allouée selon un inducteur de coût quelconque (nombre d'appels, nombre de commandes, etc.). Avec un modèle de CPA, on peut remarquer que la consommation des activités par les clients est variable. En additionnant leurs consommations d'activités, il est possible d'établir leur rentabilité.

Cette méthode est utilisée lorsque les clients de l'entreprise consomment tous la même activité. Dans les entreprises de services, certains frais généraux sont facilement identifiables aux clients. Il est donc inutile de créer une activité pour répartir ces ressources. Cependant, la philosophie de la CPA est respectée : les produits et les clients consomment les ressources de l'organisation de manière différente et ceci doit être reflété par le système.

Les autres frais, ceux qui ne peuvent être alloués directement à un client, sont imputés selon une base arbitraire. L'une des méthodes de facturation de l'Association

des Ingénieurs Conseil du Québec augmente le taux horaire de 25% pour tenir compte des ces ressources. Il est important de mentionner que ce 25% inclue le profit de la firme. Le % restant de frais généraux est donc peu élevé par rapport à la ressource principale de l'entreprise : le personnel professionnel. Les coûts nécessaires pour maintenir un modèle de CPA destiné à répartir les autres frais généraux sont probablement supérieurs aux avantages qu'ils confèrent.

Dans son livre sur le contrôle de gestion, Hugues Boisvert¹ énumère une liste de situations propices à la distorsion. Deux de ces situations s'appliquent à l'analyse du système de prix de revient d'une entreprise de service.

Premièrement, il y a risque de distorsion si la part des frais généraux de fabrication dans le coût total est assez élevée. Si ces ressources dépassent 20%, le risque de distorsion est important. Dans l'entreprise étudiée, le total des frais généraux de l'entreprise est d'environ 30%. La proportion non imputée est probablement inférieure à ce pourcentage puisqu'une partie de ces ressources sont facturés aux clients. Le risque de distorsion dans le coût total du projet est donc peu élevé. De plus, les coûts restants sont des frais généraux administratifs, et non des frais généraux de fabrication.

Il y a également risque de distorsion si la base d'imputation choisie représente qu'un faible pourcentage du coût de fabrication. Dans la firme étudiée, la base d'imputation semble adéquate. En effet, les frais de main-d'oeuvre représentent une proportion élevée des coûts totaux. Ces coûts sont utilisés comme base pour facturer le client et couvrir les frais généraux de l'entreprise. Le risque de distorsion est donc faible.

Dans la partie théorique, il a été mentionné qu'il est important d'utiliser une méthode d'imputation qui répartit aux différents projets une juste part de frais généraux de l'entreprise. De cette façon, les gestionnaires peuvent évaluer avec précision les

¹ Boisvert, Hugues, *Le contrôle de gestion – vers une pratique renouvelée*, Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Ottawa, 1991.

projets rentables de ceux qui ne le sont pas. Suite à l'analyse des causes de distorsion de Boisvert, il semble que les méthodes d'imputation de l'entreprise soient adéquates. La possibilité qu'un projet soit exécuté à perte à cause d'un prix soumissionné qui est non représentatif des ressources consommées est donc faible.

Il est possible également que les méthodes d'allocation aient un effet pervers sur l'évaluation des associés. Il est important ici de faire une distinction entre l'imputation des frais généraux aux clients et l'imputation aux associés. Ces deux notions sont distinctes dans la firme étudiée.

Pour imputer les frais généraux de l'entreprise aux clients, les firmes d'ingénierie doivent respecter les méthodes de facturation prescrites par l'Ordre des Ingénieurs du Québec. Il a été mentionné précédemment que ces méthodes semblent adéquates. À partir de ces méthodes de facturation, chaque associé de la firme détermine les ventes de son département.

Le total de facturation des associés représente le début de l'évaluation de leur département. De ce montant, on soustrait les frais de main-d'oeuvre des employés de son département. Ce coût est le total des heures travaillées sur les projets de l'associé et le total des heures administratives des employés de son département.

Ensuite, on impute les frais généraux de la firme à chacun des départements. Suite à la centralisation du service administratif au siège social, il restera peu de ressources provenant directement de la firme. La plupart des autres frais proviendront du siège social. Tous ces coûts seront imputés selon la méthode du 50/50. Cette technique a été décrite plus haut dans l'essai.

Les conclusions émises précédemment sur l'importance des frais généraux demeurent valable pour évaluer leurs imputations aux différents départements de la firme. Puisque ces coûts sont non matériels, la méthode d'imputation utilisée ne créera

probablement pas de distorsion. Cette méthode doit, d'un point de vue théorique, reposer sur des hypothèses de travail réaliste. De plus, elle doit être juste et équitable pour chaque département.

La méthode du 50/50 semble juste, car elle tient compte du nombre de personnes affectées à chaque département. Puisque le personnel représente la ressource principale de la firme, il est raisonnable de considérer que ce sont eux qui consomment les autres ressources de l'entreprise.

La méthode tient également compte du niveau de facturation de chaque département. Plus ceux-ci ont un taux de facturation élevé, plus ils se voient affublés d'une portion élevée de frais généraux. Comparativement aux départements qui ont une facturation moindre, on suppose que les départements à facturation élevées ont réalisé plus de projets ou que ceux-ci ont une grande envergure. On pose alors comme hypothèse qu'ils ont nécessité plus de support administratif pour les compléter.

Gestion des coûts et structure organisationnelle

Selon la littérature, la firme analysée utilise un système de gestion traditionnel pour contrôler ses coûts. La structure de l'organisation est décomposée en trois niveaux administratifs. Les associés en charge d'un segment régional sont les principaux responsables du contrôle des coûts de ces unités administratives. Les segments sont des centres d'investissement puisque l'associé assume généralement la responsabilité des revenus, des coûts et des investissements.

Puisqu'il s'agit de centre d'investissement, les associés sont évalués en fonction du rendement du centre d'investissement dont ils sont responsables. On peut relier cette base d'évaluation au cloisonnement dont il est question dans la partie théorique de l'essai : il y a risque que les associés soient motivés uniquement par la rentabilité de leur département, et ce au détriment de la rentabilité de l'organisation.

La gestion des coûts est cependant différente entre les firmes de services et les entreprises manufacturières. Dans les firmes de service, le responsable d'un département a une vue d'ensemble de toutes les étapes requises pour accomplir un mandat. Les activités restantes sont non matérielles en terme de consommation de ressource et sont qualifiées d'activités de support.

Si un associé gère bien les ressources de son département, les résultats seront bénéfiques pour l'entreprise. Bien gérer les ressources d'une firme d'ingénierie signifie que le personnel professionnel à un taux de facturation élevé et respecte les budgets alloués. Ceci est compréhensible puisque les professionnels de la firme sont la ressource prédominante de l'entreprise. On respecte l'hypothèse sur laquelle est basé la notion des centres de responsabilités : si chaque responsable contrôle bien ses coûts, l'ensemble des coûts sera bien contrôlé.

Utilisation de la gestion par activité dans les firmes de services

La façon dont les firmes de service gèrent leurs projets ressemble beaucoup à de la gestion par activité. Dans la partie théorique de l'essai, il est mentionné que l'objectif du contrôle de gestion est de révéler les liens qui existent entre les résultats, les activités et les ressources, et ce tant du point de vue de la richesse consommée que de la richesse produite.

La gestion par projet atteint cet objectif du contrôle de gestion. Pour chaque contrat, les associés de la firme analysée déterminent les étapes qui sont nécessaires à l'achèvement d'un projet. Une fois qu'ils ont déterminé ces étapes, ils leur assignent un budget d'opération. Ces budgets sont établis en fonction du taux horaire des personnes qui travailleront sur le projet et des coûts directs nécessaires.

Chaque étape pour réaliser un mandat représente les activités de l'entreprise. Dans les rapports de gestion, elles sont désignées sous des termes tels que : surveillance

de chantier, étude spéciale, arpentage de terrain, relevé topographique, etc. Les ressources affectées à chacune des étapes sont les employés de l'entreprise ainsi que les coûts directs qui peuvent être affectés au projet. Le résultat représente la réalisation du contrat.

Tout au long du projet, l'associé est en mesure d'évaluer les ressources consommées par chaque étape. Ce genre d'information est facilement accessible avec un rapport sur l'évolution détaillée des contrats. L'associé peut alors prendre des mesures correctives si une étape du projet consomme trop de ressources. À la fin de chaque mandat, une rétroaction du projet est faite suite à l'analyse des résultats finaux. L'associé et le superviseur du projet évaluent les points faibles du mandat dans le but de faire mieux avec les projets futurs. La façon dont les firmes de services gèrent leurs projets est donc très semblable à ce qui est proposé par la littérature.

Activités à valeur non ajoutée

Dans la section théorique de l'essai, il a été mentionné que les activités relatives au traitement de l'information financière doivent être réduites le plus possible. Le siège social de l'entreprise analysée est présentement engagé dans un processus qui éliminera complètement ce genre d'activité au niveau des firmes régionales.

Cette centralisation des activités de comptabilité au niveau du siège social semble bénéfique pour l'organisation. Suite à l'analyse des différentes tâches effectuées par le personnel du département, il semble que plusieurs de leurs activités sont sans valeur ajoutée pour l'organisation. Le siège social est conscient de la situation et tente d'y remédier.

Cependant, les coûts que vont engendrer cette centralisation devront être inférieurs au total des coûts qui sont présentement encourus dans les différentes firmes du groupe. Si le montant imputé à chaque firme pour les services de comptabilité est

supérieur à ceux que génèrent les firmes actuellement, l'exercice est inutile. Ceci signifie que le siège social a augmenté le nombre d'activité sans valeur ajouté.

Les qualités du système de contrôle de gestion de l'entreprise

Le système de l'entreprise étudiée est en mesure de fournir dans des délais raisonnables une information fiable sur l'efficacité et l'efficience des opérations. Le délai raisonnable est d'une semaine dans ce cas-ci. L'information ne peut être obtenue avant puisque les employés de la firme remplissent leur feuille de temps de façon hebdomadaire.

Concernant les méthodes d'allocation de coûts, la maison mère a respectée certains principes de base pour leur élaboration. Ces allocations doivent être impartiales et équitables, faciles à comprendre, faciles à déterminer et à maintenir pour l'administration. Ces caractéristiques sont des qualificatifs qui ont tous été utilisés dans la partie théorique pour décrire les qualités d'un système de contrôle de gestion.

La résistance au changement face au nouveau système informatique

Dans la section théorique, il a été mentionné qu'il est important d'évaluer s'il y a nécessité de changements au sein de l'organisation concernant le système de contrôle de gestion. Un modèle d'évaluation du changement y est donc proposé. Puisque des changements sont déjà proposés au système de contrôle de gestion de l'entreprise étudiée, le modèle d'évaluation mentionné sera utilisé pour évaluer si les changements sont fondés. Le modèle et ses résultats sont les suivants :

- a) déterminer pourquoi il faut changer et qu'elle est sa nécessité :
 - il y a plusieurs activités à valeurs non ajoutées au niveau des fonctions administratives des différentes firmes;

- il est impossible de comparer les firmes entre elles avec les méthodes actuelles
- b) déterminer le degré du choix, à savoir s'il y a lieu de changer :
- la réduction des activités à valeur non ajoutée va augmenter la rentabilité globale du groupe;
 - avec des méthodes standards à toutes les firmes, il sera possible de faire des analyses comparatives. Les firmes les plus concurrentielles pourront aider les autres firmes à l'intérieur du groupe.
- c) décrire l'état futur :
- un système unique pour tout le groupe avec une centralisation des fonctions administratives.
- d) décrire l'état actuel :
- chaque firme possède son propre système d'information de gestion et son département de comptabilité.
- e) évaluer l'état actuel en vue de l'état futur pour déterminer le travail à accomplir :
- les systèmes informatiques de chaque firme devront être remplacés par un système unique;
 - toutes les données informatiques devront être acheminées d'un système à l'autre.
 - un pont devra être établi entre les fonctions administratives de chaque firme et la fonction administratives centralisée, et ce pour une période de transition.

La nécessité de changer le système informatique a été discutée tout au long de cette partie de l'essai. Ce modèle d'évaluation est en quelque sorte un résumé des principales conclusions. Par contre, il démontre que beaucoup de travail reste à faire dans chaque firme du groupe. Ces changements vont sûrement apporter des résistances au changement à l'intérieur des firmes.

Il est difficile pour l'instant d'évaluer la force de ces résistances au changement dans la firme étudiée. La raison première est que ce nouveau système d'information de gestion ne sera pas en vigueur avant l'été. De plus, son impact se fera sentir que par un nombre limité de personnes à travers l'organisation.

Le premier groupe touché par l'implantation du nouveau système d'information de gestion est le département de comptabilité. Avec ce système, leurs fonctions seront éliminées et centralisées au siège social. Ce groupe sera plus ou moins témoin des changements au sein de l'organisation suite à l'implantation. La résistance au changement que ces employés peuvent offrir est de modifier leur attitude au travail avant que le système soit implanté ou de quitter tout simplement.

Pour diminuer la résistance de ces employés, ceux-ci doivent être impliqués dans le processus de transformation. En étant impliqués, ils faciliteront le transfert d'un système à l'autre. Un boni pour garder les employés jusqu'à la fin est également un bon moyen pour les retenir. Finalement, les communications sont très importantes entre la direction et ses employés. Rien ne doit leur être caché.

Les associés sont le deuxième groupe fortement touché par les modifications apportées par le nouveau système. Avec l'abolition de plusieurs fonctions administratives au sein de la firme, ils seront responsables de réaliser certaines de ces tâches. Dans la culture de la maison mère, chaque firme du groupe doit avoir un maximum d'heures facturés aux clients. Les fonctions administratives doivent être accomplies en dehors des heures régulières de bureau. Pour favoriser ce changement, les associés devront être évalués et rémunérés en fonction de l'atteinte de cet objectif.

Deuxième cause de résistance au changement, les associés seront responsables d'obtenir l'information de gestion du système. Il est essentiel que ceux-ci reçoivent une formation adéquate en informatique avant que le nouveau système soit implanté. Cette formation doit faire ressortir les avantages du nouveau système informatique.

Conclusion

Les recherches et entrevues effectuées dans le cadre de cet essai ont eu comme but d'évaluer le contrôle de gestion dans une firme de service. Plus spécifiquement, c'est la possibilité d'implanter la comptabilité par activité comme système d'information de gestion qui a été analysée. Puisqu'il s'agit d'un essai, et non d'une thèse, une seule entreprise a été analysée. Les conclusions émises pour cette étude s'appliquent donc uniquement à cette organisation.

Pour atteindre ses objectifs, l'essai doit répondre à quatre questions de recherche spécifique. Dans la section qui suit, chaque question est examinée dans le but de faire une brève rétrospective du travail effectué. Finalement, les conclusions de l'étude sur le bien fondé d'implanter la comptabilité par activité dans une firme de service sont présentées.

À quoi ressemble, selon la littérature, un système de contrôle de gestion par activité?

Dans la première section de l'essai, cinq éléments spécifiques d'un système de gestion par activité sont analysés. Ces analyses sont le fruit de recherches effectuées dans des ouvrages portant pour la plupart sur la comptabilité et la gestion par activité. Il est important de mentionner que les livres et articles publiés sur ces sujets s'appliquent presque uniquement aux entreprises manufacturières. Très peu de recherches ont été faites jusqu'à maintenant sur le contrôle de gestion dans les entreprises de services.

Pour débiter, il est question dans la section théorique de méthodes d'imputation qui allouent aux produits ou aux clients une portion plus adéquate de frais généraux. Ces méthodes assurent à l'entreprise une compétitivité accrue face à ses concurrents. De cette façon, elle peut cerner avec plus de précision sa rentabilité. Avec ces résultats, la firme est en mesure de modifier ses orientations stratégiques.

Ensuite, deux méthodes de gestion des coûts sont examinées et comparées. La première est une méthode qualifiée de traditionnelle par la littérature consultée. Il s'agit de la gestion par centre de responsabilité. Selon les ouvrages consultés, cette méthode est basée sur le principe que si chaque responsable contrôlent bien ses coûts, les coûts totaux de l'organisation seront bien contrôlés.

L'autre méthode étudiée est un contrôle des coûts axés sur la gestion des processus. Selon certains auteurs, cette démarche est la plus appropriée pour assurer un contrôle des coûts adéquats pour une organisation. Elle permet de cerner l'origine de ces coûts. De cette façon, il est plus facile de les contrôler.

Ensuite, il est question des activités qui ajoutent de la valeur à une organisation. Les éléments à valeur ajoutée sont ceux qui assurent le succès à long terme de l'entreprise. En contrepartie, les entreprises doivent tenter de réduire le plus possible les éléments à valeur non ajoutée présents dans leur structure. Ces activités consomment les ressources de l'organisation sans produire de richesse pour le client.

Quatrièmement, les qualités d'un système de contrôle de gestion sont énumérées. Il est important que ces caractéristiques soient présentes dans un système d'information de gestion pour assurer son efficacité et son efficience. Ces caractéristiques sont : la compréhensibilité, la pertinence, la fiabilité, la simplicité et l'importance.

Finalement, la résistance au changement est étudiée. Lorsqu'on modifie le système d'une entreprise, il arrive souvent que des résistances seront rencontrées. Pour éviter les résistances, il est important de comprendre leurs natures. Ces résistances sont individuelles, organisationnelle, environnementale ou culturelle.

Quelles sont les méthodes de prix de revient et de gestion des coûts utilisés au sein de l'entreprise choisie ?

L'entreprise étudiée facture ses clients selon des méthodes proposées par l'Association des Ingénieurs Conseil du Québec. Ces méthodes de facturation s'assurent que les clients de la firme absorbent les frais généraux de l'entreprise.

Pour évaluer chaque département de la firme, l'entreprise utilise une méthode d'imputation des frais généraux qui donne un poids égal entre les revenus du département et le nombre de personnes qui y travaillent. Les frais de bâtiment sont imputés à ces départements en fonction de l'espace qu'ils utilisent.

Le système de contrôle de gestion de l'entreprise sera modifié durant l'année qui vient. Toutes les firmes membres du groupe seront alors directement reliées au siège social via ce système. De plus, les fonctions administratives de chaque firme seront centralisées à un endroit unique.

L'information de gestion de l'entreprise étudiée est simple. Par contre, elle permet aux gestionnaires de la firme de bien évaluer les projets sous leur responsabilité. Ces rapports donnent des détails sur la productivité des employés, la consommation de ressources par les projets et leur évolution.

Le système de contrôle de gestion décrit par la littérature est-il nettement supérieur au système actuellement en vigueur au sein de l'entreprise ?

À cette question de recherche, deux conclusions peuvent être émises. Premièrement, il est difficile de comparer le système de l'entreprise étudiée avec celui décrit par la littérature. Cette situation est due au fait que les ouvrages consultés sur la CPA traitent surtout des entreprises manufacturières. Ce type d'industrie visée par la littérature est habituellement constitué d'une portion élevée de frais généraux. Dans les

entreprises de service, la main-d'oeuvre représente encore la ressource prépondérante dans la structure de coût.

Ensuite, il est raisonnable de conclure que le système de gestion et de contrôle des coûts de l'entreprise étudiée est adéquat. Pour supporter cette affirmation, quatre éléments ont été retenus.

Premièrement, les frais généraux de l'entreprise étudiée ne sont pas assez élevés pour nécessiter une méthode d'imputation sophistiquée. En utilisant une méthode qui tient compte du niveau de facturation et du nombre de personnes par département, l'entreprise a quand même bien cerné les éléments qui font varier les coûts.

Deuxièmement, la façon dont la firme gère ses coûts semble également adéquate. Chaque chargé de projets est responsable de contrôler les coûts de son département. Cette méthode de contrôle est axée sur la gestion par centres de responsabilité. La méthode est adéquate puisque les professionnels affiliés à un département représentent la ressource principale. Si chaque associé gère bien cette ressource, les ressources de l'organisation entière seront bien contrôlées.

Dans la littérature, beaucoup d'emphase est apporté à la gestion par activité. Cette façon de gérer une organisation est décrite comme la clé du succès pour les entreprises manufacturières. La gestion de projets ressemble beaucoup à la gestion par activité. Les gestionnaires de chaque département gèrent leur projet en suivant chacune des étapes nécessaires à leur réalisation. De là, ils peuvent déterminer la quantité de ressources consommées par ces étapes (composées en quasi totalité par le temps des professionnels de l'organisation). Le but de la gestion par activité est d'évaluer les activités nécessaires à la réalisation d'un produit en terme d'efficacité et d'efficience. La gestion de projet a des objectifs qui sont similaires. La méthode est donc conforme aux principes décrits par la littérature.

Finalement, le siège social tente de réduire les activités à valeur non ajoutée dans toute l'organisation. Pour y arriver, les activités administratives seront centralisées au siège social et un nouveau système d'information de gestion sera implanté. L'élimination des activités à valeur non ajoutée est l'une des méthodes préconisées par la littérature pour améliorer la rentabilité des organisations.

L'implantation d'un nouveau système de gestion est-il voué à l'échec suite à l'atténuation de la légitimité des groupes professionnels qui occupent les fonctions de direction dans l'entreprise ?

Concernant cette question de recherche, il est raisonnable de conclure que non. L'entreprise étudiée est présentement en période de transition concernant l'implantation d'un nouveau système de gestion. Cette décision a été prise par les dirigeants du siège social. Les gestionnaires de la firme étudiée sont maintenant employés par le siège social. Ils doivent donc se conformer à ces directives et adopter le nouveau système.

Pour faciliter son implantation, le nouveau système a l'appui inconditionnel de la haute direction de l'entreprise. Ceci est un facteur clé de succès lorsque l'on désire apporter des modifications au sein d'une organisation.

En résumé, le système d'information de gestion de l'entreprise étudiée répond adéquatement aux besoins de la direction. Ce système est fiable, pertinent, simple à utiliser. Il permet au gestionnaire de l'entreprise de gérer efficacement la firme. Le remplacer par un système de comptabilité par activité serait perte de temps et d'argent pour l'organisation.

BIBLIOGRAPHIE

- Bellemare, G., *Vers l'établissement de nouvelles pratiques de surveillance et de nouveaux rapports sociaux de production et de service : une étude de cas, la société de transports de la communauté urbaine de Montréal*, Montréal ; Université du Québec à Montréal, thèse de doctorat en sociologie, 1995.
- Boisvert, H., *Le contrôle de gestion - vers une pratique renouvelée*, Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Ottawa, 1991.
- Beeckhard, R. et R.T. Harris, *Organizational transitions : Managing change*, second edition, Reading, Massachusetts : Addison-Wesley, 1987.
- Breault, R. Dupré R. et P. Giguère, *De la comptabilité analytique a la comptabilité de management*, les presses de L'Université Laval, Quebec, 1998.
- Cokins, G., Stratton A. et J. Helbbling, *An ABC Manager's Primer*, Irwin Professional Publishing, 1993.
- Freeman, T., « Transforming the finance function for the new millennium », *Corporate Controller*, May-June 1998, p.23-29.
- Kaplan, R. S. « New systems for measurement and control » , *Engineering Economics*, Spring 1991, 201-208.
- Hronec, S. S., « How a Controller Communicates the Changes to ABC », *Corporate Controller*, Sept.-oct., 1990, p. 5-7.
- Lorino, P., *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1991.

Lorino, P., *L'économiste et le manager*, Paris, Édition la découverte, 1989.

Pipkin. Al., « Le rôle du contrôleur au XXI^e siècle », *La revue CMA*, avril 1989, p.10-15.

Talbot J. et B. M. Chaffman, « Activity-Based costing in a service organisation », *CMA Magazine*, Dec 1990/Jan 1991, p.15-18.

Tichy, N. M., *Changement planifié et développement des organisations*, Presses de l'Université du Québec, 1991.