

1996.06

Le concept de comptabilité de gestion à base d'activités

Richard Milkoff

Docteur ès Sciences de Gestion de l'IAE de Paris

Résumé : *La triple évolution de l'environnement économique, de la structure des entreprises et des modes de production a conduit de nombreuses entreprises à transformer leur modèle de calcul de coûts en utilisant le concept de comptabilité à base d'activités, plus généralement connu sous l'expression anglaise d' "Activity Based Costing". Cette méthode qui repose sur l'élément de base du fonctionnement de l'entreprise - l'activité - conduit le gestionnaire à se poser quatre séries de questions. Permet-elle de (re)donner aux outils de gestion la fiabilité et la pertinence qui leur font défaut ?, Doit-on la considérer uniquement comme un nouveau système de calcul de coûts ou apporte-t-elle aux gestionnaires un véritable outil de pilotage ?, Est-elle adaptable à toutes les situations, les cas d'espèces, les secteurs d'activités...?, Répond-elle, de manière plus générale, aux besoins émergent dans les organisations de cette fin de siècle ? Ces questions trouvent un début de réponse dans le texte que nous présentons.*

Mots clés : *Comptabilité par activités, Gestion par activités, Processus, Inducteur de coûts, Pertinence, Fiabilité.*

Abstract: *The triple evolution of economic environment, company structure and means of production has lead many firms to transform their cost caculation model throuhg use of the accounting concept of Activity Based Costing (A.B.C.). This method, which is based on the primary operational element of a company - its activity - impels managers to ask themselves four questions. Does it give management tools or restore to them the reliability and pertinence that they lack ? Must it be considered only as a new system of cost calculation or does it firnish managers with a true steering tool ? Is it adaptable to all situations, specific cases, sectors of activity, and son on ? In a more general manner does it respond to organisations' changing needs in this turn of century era ? These questions begin to be answered in this paper that we are presenting.*

Key-words: *Activity-Based-Costing, Activity-based-management, Process, Cost-drivers, Relevance, Reliability.*

1 Introduction

Dans le domaine des sciences de gestion, la décennie 1985-1995 a été caractérisée par le foisonnement de concepts, outils et autres nouvelles méthodes, parmi lesquels, la comptabilité de gestion à base d'activités occupe une place de choix. Parmi les raisons qui expliquent ces multiples émergences, il semble nécessaire de pointer les différentes évolutions auxquelles ont été soumises les organisations de cette fin de siècle.

Les outils de gestion, comme l'ensemble des autres techniques, sont apparus, le plus souvent, afin d'apporter des solutions aux problèmes de leur époque. Leur construction est contingente. Elle tient compte, naturellement, de l'environnement économique, de la structure et du fonctionnement de l'entreprise.

La comptabilité de gestion (précédemment dénommée comptabilité industrielle puis comptabilité analytique) est née de la concurrence et du besoin des entreprises de connaître les coûts de leurs productions. Chandler [4] montre que la nécessité d'une comptabilité de gestion s'impose avec la mise en place de réseaux de chemins de fer qui créent des conditions objectives

de concurrence entre les entreprises. Nikitin [16], d'une manière identique, date l'apparition d'un début de comptabilité analytique chez Saint-Gobain, quand il fallut évaluer des prix de transferts des usines au siège social.

Les années 1980 et celles qui ont suivi ont été marquées par la remise en cause de certaines méthodes de comptabilité et de gestion traditionnellement utilisées. Ouvrages et articles spécialisés se sont multipliés pour stigmatiser les insuffisances, les limites, voire l'absence de pertinence d'un certain nombre d'outils, en particulier ceux relatifs aux calculs des coûts.

Aux Etats-Unis, certains auteurs, tels Johnson et Kaplan[10] estiment que la décennie 1980 est celle de "l'obsolescence des systèmes de comptabilité de gestion" Cooper [6] juge que le "*contrôle de gestion ne répond plus ?*", et précise que les systèmes utilisés par les entreprises ont perdu le rôle qui était le leur, les informations qu'ils fournissent n'ayant pas la pertinence attendue. Le CAM-I, regroupant des entreprises telles que General Motors, Siemens, IBM, Boeing, Philips, Alcatel..., des cabinets d'audit et d'experts-comptables ainsi que des universitaires et des chercheurs, consacre une de ses recherches à développer un programme de comptabilité analytique adapté au nouvel environnement économique.

En France, également, les systèmes existant essuient le feu de la critique avec, il est vrai, des nuances dues au caractère spécifique des modèles utilisés. Ainsi, Evraert et Mevellec[8] estiment que les méthodes traditionnelles ne satisfont plus les besoins de l'entreprise moderne et qu'en conséquence elles doivent être sérieusement remises en cause. Chassang [5] pense qu'il faut "*réinventer*" le contrôle de gestion parce qu'il ne s'est pas adapté aux profonds changements qui ont marqué le vingtième siècle.

L'entreprise est tout à la fois immergée dans un environnement et confrontée à ses composantes. Elle doit s'adapter aux évolutions de l'un et des autres. Ainsi, la mondialisation, qui n'est autre que l'extension du périmètre concurrentiel, a entraîné l'accroissement des structures organisationnelles. L'étendue accrue des zones d'intervention a restreint les avantages qui avaient été acquis. L'entreprise a dû développer sa réactivité pour faire face aux tendances erratiques des marchés sur lesquels elle intervient. Son mode de production s'est progressivement modifié pour se transformer en un véritable "piloteage par l'aval". Ces modifications ont eu comme conséquence d'accélérer l'évolution de l'environnement. En effet, il existe une véritable interaction entre l'environnement qui s'impose à la stratégie des entreprises et leur structure. La croissance inévitable de ces dernières influe sur la nature et la vitesse de l'évolution du contexte. Chandler ([4], p.12) affirme que "la croissance des grandes entreprises et la domination qu'elles ont exercée sur des secteurs vitaux de l'économie ont transformé la structure même de ces secteurs et celle de l'économie toute entière".

Ainsi, trois types d'évolutions doivent être mentionnées. La première concerne celle de l'environnement économique (§ 1-1), la seconde, celle de la structure des entreprises (§ 1-2) et, enfin, la troisième a trait aux modes de production (§ 1-3).

1-1 L'évolution du contexte économique

Le contexte économique a été marqué par plusieurs phénomènes qui en ont changé, sinon la nature, tout au moins le fonctionnement. L'évolution des échanges s'est accélérée tout au long de la deuxième partie du vingtième siècle. Les périodes ont succédé les unes aux autres et la logique économique, bien que reposant toujours sur les mêmes bases fondamentales (marché, capital, profit), s'est trouvée modifiée par l'évolution du contexte et les transformations du fonctionnement des entreprises. L'internationalisation des échanges, la concentration des firmes, le plus souvent par croissance externe, la modification des rapports entre l'offre et la demande jusqu'à entraîner des crises successives de surproduction sont les paramètres à considérer pour évaluer les changements qui se sont produits.

La situation actuelle est caractérisée par une crise de surproduction à laquelle s'ajoute un marché "turbulent" qui l'emporte sur les comportements rationnels où toute activité de gestion implique des efforts de réactivité, de flexibilité et d'adaptabilité sans précédents. C'est la spirale

de la récession qui inquiète et domine les comportements. La concurrence, impitoyable entre les firmes concentrées, implique que les coûts soient impérativement maîtrisés et la qualité irréprochable. La recherche de l'avantage concurrentiel doit être permanente. Porter ([17], p.7) décrit ainsi sa perception du contexte : "...dans le monde entier, les firmes font face à un ralentissement de la croissance et à des concurrents nationaux et internationaux qui n'agissent plus comme si le gâteau, sans cesse plus grand, suffisait à satisfaire tout le monde".

L'entreprise doit s'assurer de la vente et produire ensuite. Le passage d'un processus de "flux poussés" à un processus en "flux tirés" par l'aval modifie en profondeur l'approche organisationnelle de l'entreprise. Soumise aux fluctuations du marché, le plus souvent erratiques, elle doit développer un certain nombre de savoir-faire qui concernent sa capacité à réagir, la réduction des délais et la recherche permanente de la "qualité totale", la réduction drastique des stocks et la polyvalence du personnel. L'adaptabilité aux fluctuations, pour l'entreprise industrielle, implique une capacité réactive aussi bien dans le domaine précis de la production (fabrication rapide de séries de faible taille) que dans celui de la mise sous tension globale de l'organisation.

La réduction des stocks, voire la recherche du "stock-zéro", s'inscrit dans une volonté de réduction du risque industriel. La diversification et la personnalisation des produits et des gammes dans un souci de compétitivité, conditions pour conserver ou gagner des parts de marché, imposent à l'entreprise de proposer des biens semblables mais différenciés. Le temps de la Ford T, symbole de la fabrication en masse et par grandes séries, est révolu. La durée de vie d'un produit, dans sa phase de reproduction, s'est considérablement rétrécie et interdit la possession de stocks trop importants aux risques d'une obsolescence ruineuse pour l'entreprise.

1-2 L'évolution de la structure des entreprises

L'adaptation à la mondialisation des marchés a eu comme tendance d'accélérer la croissance externe des firmes. La nécessité de "coller" aux nouvelles exigences de ces marchés (réactivité, flexibilité, qualité) a conduit les entreprises à accroître une certaine forme d'autonomie des entités organisationnelles les composant. Si la concentration des entreprises n'est pas un phénomène nouveau, l'ampleur qu'elle a acquise a modifié en profondeur la structure des coûts. Ces firmes concentrées, imposantes et lourdes à manier, ont dû parallèlement s'adapter aux nouvelles règles non écrites du marché. Si l'organisation pyramidale et hiérarchique apparaît encore dans les organigrammes structurels, elle ne correspond plus tout à fait au fonctionnement réel de la firme. Prendre des décisions urgentes, réagir en temps réel, faire preuve de suffisamment de souplesse pour ne pas rater les opportunités qui se présentent, accepter de modifier ses propres produits pour les adapter aux exigences du "client roi", telle est la liste, non exhaustive, des indispensables adaptations dont ces entreprises ont dû faire preuve.

1-3 L'évolution des modes de production

Le contrôle de gestion tel qu'il est traditionnellement élaboré et mis en oeuvre est né à la fin des années 1920 dans un contexte dominé par l'organisation taylorienne de l'entreprise.

"L'organisation scientifique du travail" élaborée par Taylor reposait sur un certain nombre de constats de la réalité économique dans laquelle les mécanismes et les savoir faire étaient stables, aidés en cela par la production en masse et en grandes séries. Le pouvoir des managers reposait, entre autres, sur une "connaissance exhaustive et parfaite des mécanismes". L'objectif du "progrès partagé par tous", entraînait le seul choix possible, celui de la minimisation des coûts, en particulier des coûts de production, garant de la maximisation des performances. Un seul facteur de production, la main d'oeuvre directe, entraînait, à lui seul, une grande part des coûts de production. La "domination d'un seul facteur de production" facilitait la mise en place d'un modèle de contrôle de gestion.

Le modèle taylorien, s'il connaît encore certaines applications, ne correspond plus au fonctionnement et aux techniques de production qu'utilisent de nombreuses entreprises. Le développement des outils informatiques a favorisé celui de techniques de production tel que le M.R.P

dont la finalité est “d’organiser la production de façon à fournir les composants en quantité suffisante au bon endroit et au bon moment”. Plus large dans sa conception, le juste-à-temps est une conception globale organisationnelle avec, entre autres effets, celui de modifier le mode de production. La philosophie qui sous-tend le juste-à-temps est révélatrice de l’évolution à la fois des techniques de production et du fonctionnement de l’entreprise. Placer l’entreprise industrielle dans une situation en juste-à-temps, c’est la mettre sous pression, en tentant de développer sa réactivité et sa flexibilité. Pour répondre aux variations erratiques du marché, toute l’organisation doit être capable de se mobiliser à un moment donné pour un objectif précis. On s’éloigne des mécanismes décrits par Taylor. Ce changement de conception de production, exemple pris parmi d’autres, montre l’absolue nécessité d’adapter le système d’informations de l’entreprise à l’inversion du processus de fabrication. Ce nouveau pilotage par l’aval a des conséquences multiples. Il impose à l’entreprise de développer des qualités qui n’étaient pas, jusqu’alors, parmi ses priorités. La gestion de l’entreprise en flux tirés rend nécessaire la flexibilité des facteurs de production, qu’il s’agisse des ateliers dans lesquels doivent pouvoir être fabriquées, selon les besoins, les diverses séries de production ou qu’il s’agisse du domaine des ressources humaines où la polyvalence est une contrainte qui ne peut plus être négligée.

L’étude d’un “nouveau” modèle de comptabilité ne pouvait se faire sans avoir, au préalable, situer le contexte dans lequel il émerge. Cette présentation faite, il est possible d’en étudier les éléments qui le composent en gardant à l’esprit les raisons pour lesquelles il a semblé devenir nécessaire. C’est l’objet de ce cahier de recherche qui est de présenter le concept de gestion à base d’activités (ABC¹) et les mises en oeuvre concrètes que nous avons, soit effectuées, soit pu constater.

L’apparition d’un tel modèle implique de fait une critique des modèles anciens existant. Les avantages et apports dont on le crédite sont, également, une réponse aux insuffisances des précédents. Une première partie est consacrée à la présentation du modèle et à l’étude de ses apports.

Etudier un modèle de gestion rend indispensable l’étude concrète du terrain. Les expériences que nous avons pu effectuer remplissent cette fonction et servent d’exemples à la deuxième partie.

2 Les différents concepts du modèle ABC

Absence de pertinence, manque de fiabilité, incapacité de fournir une aide précise à la décision, outils figés et inadaptés aux évolutions, tels sont, résumés, les qualificatifs attribués aux indicateurs de la comptabilité de gestion, en général, et aux différentes méthodes de coûts, en particulier. Quelles que soient les méthodes employées, les pays qui les pratiquent, l’historique qui les explique, toutes les critiques se retrouvent pour déplorer l’inadaptation et l’inadéquation de ces outils aux besoins des organisations.

Il est possible de centrer les critiques subies par les outils traditionnels autour de trois aspects :

- le problème de la répartition des charges indirectes,
- l’incapacité des outils existant à cerner les causes réelles des coûts
- l’aspect inadapté de ces outils à la prise de décision

L’exemple des pratiques française et anglo-saxonne, pour ce qui concerne la répartition des charges indirectes, est significatif des différences de comportement. La méthode des sections homogènes (méthode des centres d’analyse), est une pratique répandue en France dans les entreprises possédant une comptabilité analytique. Cette méthode n’a jamais été véritablement adoptée aux Etats-Unis, pays dans lequel les pratiques de répartition consistent, le plus souvent, à imputer les charges indirectes selon des coefficients proportionnels à la représentativité des charges directes. Cependant, et nonobstant leurs propres différences, les méthodes de répartition

1. Activity Based Costing.

subissent le même type de critiques de part et d'autre de l'Atlantique. L'importance attachée au problème de la répartition des charges indirectes est en corrélation avec la place que ces dernières occupent dans la structure des coûts des entreprises des années de ce dernier quart du vingtième siècle. Leur proportion est devenue, dans de nombreux secteurs, la partie majoritaire des coûts de revient, pouvant atteindre, selon les cas, près de 80 %.

Les pratiques dévoyées de la méthode des sections homogènes ont eu pour conséquence d'opacifier la lecture des coûts. La modification du rapport entre charges directes et charges indirectes n'a fait qu'accentuer la difficulté de "tracer" les coûts et, par voie de conséquence, celle de cerner les causes réelles de l'existence de ces coûts. Dans le contexte turbulent dans lequel agissent les entreprises, cette impossibilité rend le pilotage délicat et le plus souvent, aléatoire.

Ce dont a besoin l'entreprise moderne c'est d'outils adaptables aux différentes situations qu'elle rencontre quotidiennement, dont l'information est facilement accessible et lui proposant des indicateurs pertinents et fiables. Pertinents, c'est à dire capable de rendre compte de la réalité qu'il décrit, fiables dans la mesure où ils sont dignes de confiance.

Le succès (relatif) d'ABC provient, très probablement, de ce que les informations que le modèle fournit possèdent ces caractéristiques de pertinence et de fiabilité et cela, tout autant par sa conception, la manière dont il se construit et les différentes utilisations qu'il permet.

Le modèle ABC se construit autour d'un concept (§ 2-1), des notions d'activités (§ 2-2, page 6), de processus (§ 2-3, page 7) et d'inducteurs de coûts (§ 2-4, page 7). Nous précisons ces dernières notions avant de présenter le modèle dans sa globalité (§ 2-5, page 9) et la double lecture qu'il propose (§ 2-6, page 10).

2-1 Le concept ABC

Traditionnellement, les ressources sont versées dans des centres de coûts puis, par leur intermédiaire, imputées aux unités de production. On estime que le produit consomme des ressources. C'est la raison pour laquelle on les lui impute.

RESSOURCES → PRODUITS

Pour ce qui concerne les ressources directes c'est à dire celles pour lesquelles l'affectation ne souffre d'aucune ambiguïté, la démarche ne pose pas de problème particulier et peut perdurer sans limitation. Par contre, l'imputation des charges indirectes aux coûts des produits ne donne pas satisfaction aux gestionnaires tant l'imprécision et la fiabilité de ces reversements sont sujettes à caution. Le principe de base d'ABC est d'utiliser l'activité comme interface entre la ressource et le produit, non seulement pour tenter d'éviter des allocations arbitraires, mais surtout parce que telle est ou semble être la réalité dans laquelle : *"Les produits consomment des activités, les activités consomment des ressources."*

Ainsi, le schéma ci-dessus devient :

RESSOURCES → ACTIVITES → PRODUITS

L'interposition des activités dans le processus de répartition des charges et d'allocation des ressources ne revient pas uniquement à modifier le tamis de déversement. L'activité n'a pas comme unique fonction de remplacer un quelconque tableau de répartition des charges. C'est une logique différente qui s'inscrit dans la méthode construite :

- autour d'un critère de causalité, l'activité,
- avec un objectif, la description transversale de l'organisation considérée et
- une première conséquence souhaitée, la diminution du phénomène volumique.
- Un critère de causalité, l'activité : Dans la démarche ABC, l'activité est considérée comme l'élément causal du coût. Celui-ci ne focalise plus l'attention sur le produit fini dont on connaît les multiples variétés dues aux gammes et autres nécessités d'adaptation au marché, mais est déduit du fonctionnement de l'entreprise, de son découpage en activ-

ités élémentaires constituant les unités de base de la chaîne de valeur. Il se situe, ainsi, en liaison avec la stratégie de l'entreprise. C'est ce qui permet de parler, à propos de la méthode ABC, de coût stratégique (Lorino). Evraert Et Mevellec estiment que ce coût d'activité est un des aspects de la valeur ajoutée, celui correspondant à sa répartition.

- Un objectif : la description transversale Il n'y a pas, systématiquement, similitude entre les centres de coûts tels qu'ils sont regroupés dans les méthodes classiques et les entités d'activités, regroupements qui devraient être effectués en fonction à la fois d'une logique organisationnelle et d'une vision stratégique. Ce qui relie les structures de l'organisation, les centres de travail et les centres de responsabilité, ce sont les actions et comportements de ses acteurs. Les activités peuvent éclairer le fonctionnement, bien évidemment vertical et hiérarchique, mais également le fonctionnement transversal, celui des processus. C'est, en tout état de cause, un des objectifs d'ABC.
- Une première conséquence : la diminution du phénomène volumique. Parmi les critiques que subit la méthode du coût complet, celle qui semble dominer, tant elle apparaît fréquemment dans la littérature gestionnaire, concerne l'approche considérée comme strictement volumique de la répartition des charges sur les coûts et les produits. Pour Mevellec ([15], p.48) le système de coût complet est "*conventionnel et volumique*". Brimson estime que le système, qu'il qualifie également de conventionnel, repose sur un modèle erroné du processus de répartition des coûts dans l'entreprise, dans la mesure où le volume de production est considéré comme la cause des coûts. Cooper reproche aux systèmes traditionnels de déterminer des unités d'oeuvre qui se situent uniquement au niveau de l'unité de produit, entraînant ainsi une répartition des charges proportionnelle au niveau de production c'est à dire, de fait, une répartition de nature volumique.

Affecter des activités au niveau des productions prises globalement, que ce soit sous forme de lots, de commandes ou autres types de regroupements, peut permettre de "déproportionnaliser" l'imputation des charges et tendre à éliminer un des effets pervers de la répartition traditionnelle des charges indirectes : le reversement à base volumique sur les produits. C'est une des conséquences espérées de la mise en oeuvre de la méthode ABC.

2-2 L'activité

Les acceptions sont nombreuses et obligent à circonscrire le terme. Pour ce qui nous concerne, nous en retiendrons deux. L'une, celle de Porter, fait d'une activité une entité fonctionnelle. L'autre présente l'activité comme un élément, au maillage variable, des processus de l'entreprise

Pour Porter, l'ensemble des objectifs qui consistent :

- à obtenir un avantage concurrentiel,
- à comprendre le comportement des coûts et
- à connaître les sources existantes de différenciation

implique une décomposition en "*activités pertinentes*". Concevoir, fabriquer, commercialiser, distribuer et soutenir un produit s'effectuent à l'aide de ces activités ([17], p. 52). C'est à l'intérieur même de l'entreprise que doivent se créer les conditions d'un avantage concurrentiel. Quelle que soit la stratégie choisie, ce sont les activités qui créeront ou non l'avantage concurrentiel. Chaque activité, indépendamment de son importance apparente, concourt à la création de valeur et peut créer un avantage ou un désavantage par rapport à la concurrence. Ainsi, *toutes* les activités doivent être prises en compte, étudiées, et disséquées. Cette décomposition que l'entreprise fait de l'ensemble de ses activités est matérialisée par la "*chaîne de valeur*".

Dans une vision plus restreinte, l'activité peut être appréhendée comme un ensemble de tâches que l'on qualifiera d'élémentaires dans la mesure où elles sont la base de tout type de travail. Il est possible de la définir à l'aide d'un verbe et d'un complément. Ainsi, l'activité "Effectuer une commande ?", intègre toutes les tâches élémentaires indispensables à la réalisa-

tion de l'objectif fixé : (étude des catalogues, informations auprès des fournisseurs, négociations téléphoniques, remplissage du bon de commande, etc.).

Cet exemple, s'il montre ce que peut être une activité, ne suffit pas à en circonscrire le concept puisqu'il pourrait être acceptable, dans certaines entreprises et à certaines conditions, d'accepter comme activité ce qui est présenté dans d'autres comme un processus.

Quels éléments permettent de délimiter une activité ? Trois facteurs peuvent être pris en considération :

- la structure organisationnelle préexistante de l'entreprise
- les objectifs de pilotage prédéfini.
- le niveau granulaire des activités (le maillage) nécessité par les deux premiers facteurs.

Pour Cooper et Kaplan, la sélection est simple. Toutes les activités de l'entreprise interviennent de la fabrication à la livraison des produits et des services. Elles doivent être toutes prises en compte dans les coûts[7]. Lorino en donne une acception plus large : "tout ce qui peut être décrit par un verbe dans la vie de l'entreprise". Bouquin [2] propose de définir l'activité relativement à sa finalité. Il y voit trois niveaux possibles d'analyse, correspondant respectivement :

- à la nature précise des tâches qui la composent,
- au rôle du centre (entité) dans laquelle l'activité est gérée, relativement à la position qu'il occupe dans l'organisation. Ce n'est pas la fonction du centre en tant que telle qui importe mais son rapport au fonctionnement général de l'entreprise,
- au rôle du centre pris en tant qu'apport à la stratégie générale de l'entreprise.

Pour Mevellec, l'activité "permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations". Il précise, ultérieurement, sa conception de la notion d'activité. Le nouveau système d'informations à mettre en place, écrit-il, doit reposer sur "*les compétences mises en oeuvre*" dans les organisations, compétences qui se matérialisent par des "*actions constitutives d'activités*"([18], pp. 265-266).

2-3 Le processus

Il s'agit d'un "mot latin désignant le déroulement dans le temps d'un phénomène. En économie, il désigne les différentes étapes, les différents stades dans la réalisation d'une opération économique ou tout simplement le mouvement dans le temps et dans l'espace de développement d'une activité." [2]. Le processus est tout à la fois un enchaînement d'activités à l'intérieur d'une même fonction et une somme d'activités transfonctionnelles. La structuration des processus est un indicateur de la finalité de l'entreprise. Certaines activités peuvent être représentées comme un processus de tâches hiérarchisées et chronologiques. Il n'existe pas, *a priori*, d'opposition fondamentale entre activités et processus, simplement une différence de vision qui passe du petit au grand angle. Il n'y a pas de processus sans activités. Une activité n'a de sens qu'intégrée dans un processus. C'est ce que veut affirmer Bouquin, quand il écrit : "Si, dans toute organisation, les tâches élémentaires s'articulent entre elles selon des processus finalisés pour former des activités, la notion de processus reste pertinente à un niveau plus global, puisque les activités, à leur tour, s'articulent en processus".

2-4 L'inducteur de coûts

Les systèmes de coûts à base d'activités reposent sur la relation existant entre le produit dont on veut mesurer le coût et les activités qu'il consomme. La construction du modèle rend indispensable d'une part, la recherche des causes influant sur l'activité et, d'autre part, la détermination de "l'unité de mesure" pour imputer les coûts des activités aux produits ou services.

La recherche des causes influant sur l'activité, son existence, l'augmentation ou la diminution de son niveau : il s'agit, dans cette perspective, de déterminer ce qui induit le coût, ce qui y conduit. L'expression anglaise qui définit cette cause originelle du coût, "*cost-driver* ?", est traduite le plus fréquemment par "*inducteur de coût*". Cet inducteur joue un rôle éminemment

stratégique puisqu'il est "le responsable" sur lequel il va falloir que l'organisation intervienne pour pouvoir effectuer les corrections ou modifications souhaitées avec un pourcentage d'efficacité important.

La détermination de l'unité de mesure : elle doit permettre de quantifier le niveau de consommation à incorporer aux coûts puis aux produits. Cette unité de mesure est proche du concept d'unité d'oeuvre en ce sens qu'elle est utilisée comme clé de répartition en fonction des niveaux présumés de consommation. Il existe, dans la littérature gestionnaire, un certain "flou artistique" [1] qui introduit la confusion entre le concept de mesure de l'activité incorporée au produit (output measurement) et le concept d'inducteur de coût qui n'est autre que le facteur de causalité de l'activité et/ou du coût. Certaines situations concrètes permettent de choisir comme unité de mesure de l'activité ce qui est, également, l'inducteur de coût. Il est clair que dans ce cas précis, il n'y a que des avantages à choisir cette mesure unique. Pouvoir influencer le niveau des coûts et leur répartition avec un même indicateur, c'est une facilité dont doit profiter le contrôle de gestion. Il n'en va pas de même pour toutes les situations. Il importe, donc, d'essayer de clarifier ces concepts. Le concept d'inducteur de coût est souvent présenté comme un des apports originaux des méthodes à base d'activités. Il est exact que la recherche des liens de causalité marque la spécificité de cette méthode. La mise en évidence d'inducteurs de coûts est à rattacher à celle des activités dans la mesure où la base conceptuelle de la méthode est de justifier les événements par leurs causes originelles, et non de constater simplement les effets. Ainsi, rechercher les causes des coûts, les activités, conduit inévitablement à rechercher les causes des activités, les inducteurs. L'expression de langue anglaise "cost-driver" a donné lieu à plusieurs traductions tels que "générateurs de coûts" ou encore "vecteurs de coûts". Certains auteurs utilisent le concept d'unité d'oeuvre comme synonyme. Pourtant, il s'agit de deux acceptions différentes.

La principale confusion, fréquemment rencontrée, concerne l'origine attribuée aux causes des coûts. C'est la distinction qu'il convient de faire entre causes structurelles et causes opérationnelles. Les premières créent le véritable inducteur de coût dans la mesure où elles entraînent les conditions objectives de consommations de ressources. Les secondes concernent la mise en oeuvre des activités selon tel ou tel plan prédéfini, activités dont l'existence provient des causes originelles que matérialise l'inducteur de coût. La confusion rencontrée est due au mélange qui est fait de l'utilisation des inducteurs, certains servant à gérer, d'autres à mesurer et quantifier. En d'autres termes, cela revient à distinguer, le concept d'inducteur en tant que tel et son utilisation, son "opérationnalisation" [9].

C'est la différence entre la notion "d'inducteur structurel" et celle "d'inducteur opérationnel". L'inducteur structurel : C'est la définition du concept d'inducteur que donnent des auteurs tels que Shank et Govindarajan [19] et également, Brimson [3]. En effet, pour ce dernier, le "cost-driver" est : "le facteur qui crée l'apparition du coût. C'est celui qui est la première cause du niveau d'activité". En d'autres termes l'inducteur de coûts est la raison pour laquelle certaines activités sont nécessaires entraînant, de fait, un montant de charges à supporter. La cause est structurelle et ne peut être gérée qu'en retournant à la source et non pas directement sur les activités qu'elle génère. L'inducteur opérationnel. La définition de l'inducteur, donnée ci-dessus, est véritablement celle du concept. Cependant, dans la mesure où l'origine est structurelle, l'utilisation en termes de pilotage ne se révèle pas facilitée par cette approche. Il est difficile d'intervenir, à court terme, sur des facteurs structurels. C'est, très probablement, la raison pour laquelle certains auteurs préfèrent à la définition "pure" du concept, une approche davantage pragmatique qui met l'accent sur son utilisation. Ainsi, pour ceux là, les inducteurs de coûts sont des "éléments permettant de mesurer comment les produits consomment des activités".

Distinguer l'inducteur structurel et l'inducteur opérationnel revient, en d'autres termes, à distinguer le concept d'inducteur de celui d'unité de mesure ou d'unité d'oeuvre.

Entre le concept lui-même et son utilisation, la différence est plus ténue qu'il n'y paraît. Distinguer l'inducteur de coûts et la mesure de l'activité ne veut pas dire qu'il n'existe pas une relation qui lie l'un à l'autre. L'inducteur de coûts est et demeure la cause du niveau d'activité,

par la complexité qu'il impose, les tâches qu'il nécessite ou le temps qu'il entraîne. Il crée, ainsi, par sa propre existence, les conditions de variation de la mesure de l'activité. Si une gamme de produits à fabriquer laisse apparaître une certaine complexité, cela se traduit, inévitablement, par un surcroît d'activités ou des activités plus difficiles à réaliser. Il y a inéluctablement une conséquence en termes de coûts. Quelle est la cause des coûts ? La complexité ou les activités mises en oeuvre ? Selon l'approche qui est choisie, le choix se porte sur la complexité parce qu'il s'agit de la cause originelle liée aux choix effectués en amont du cycle de production, ou sur la nature et le niveau d'activités nécessaires, parce que ce sont ces activités qui génèrent les coûts.

Il ne s'agit en fait que d'un choix de niveau de causalité. La "complexité" apparaissant, dans cet exemple, comme la "cause de la cause".

Le premier choix correspond à la définition de l'**inducteur**. Le second se rapproche davantage de ce que peut être un **générateur**. La fonction du premier est de faciliter la gestion à terme de l'architecture des activités et, par voie de conséquence, d'intervenir sur les causes des coûts. Le second sert à mesurer les coûts des activités incorporés dans les objets de coûts.

2-5 La construction du modèle

Le coeur du modèle, son pivot, c'est l'activité. Elle doit permettre d'établir ou de concrétiser les liens entre la chaîne de valeur et les processus, d'une part, entre les processus et les centres d'affectation des coûts, d'autre part. Un des risques importants que le gestionnaire est susceptible de rencontrer, en construisant son modèle comptable à base d'activités, est lié à sa volonté légitime de prendre en compte l'exhaustivité des informations que le recensement des activités lui a fournies. Sa crainte que son modèle n'embrasse pas toute l'organisation peut entraîner l'effet pervers de construire une véritable "usine à gaz", qui aurait pour conséquence de rendre inutilisable le modèle. Cette nécessité de regrouper les activités est une hypothèse de travail qui semble faire l'unanimité parmi les auteurs et les praticiens, même si les limites que ces derniers se fixent varient de manière importante d'une entreprise à l'autre. Lorino [12] propose une analyse des activités et une construction du modèle en quatre étapes :

- Elaboration d'un modèle "cadre" à partir des flux et fonctions en utilisant une "méthodologie d'analyse structurée".
- Analyse descendante des niveaux hiérarchiques pour aboutir au niveau de détail souhaité.
- Validation de l'analyse par questionnaires et interviews.
- Elimination et regroupements d'activités. A ce niveau, la distinction se fera, également, entre activités primaires et secondaires, les premières s'affectant au produit, les secondes s'imputant à d'autres activités. Cette différenciation est identique à celle effectuée dans le cadre de la méthode des sections homogènes entre sections auxiliaires et principales (voir figure 1).

Figure 1 : système de coûts à base d'activités

Centre de responsabilité n°1	Centre de responsabilité n°2	Centre de responsabilité n°3	Centre de responsabilité n°4
Activité 1 Activité 2 ↓↓	Activité 3 Activité 4 ↓↓	Activité 5 Activité 6 ↓↓	Activité 7 Activité 8 ↓↓

Centre de regroupement 1	Centre de regroupement 2	Centre de regroupement 3
Inducteur de coût 1 Volume de l'inducteur 1	Inducteur de coût 2 Volume de l'inducteur 2	Inducteur de coût 3 Volume de l'inducteur 3
coût unitaire 1	coût unitaire 2	coût unitaire 3

Cette architecture établit implicitement le principe du passage de centres de coûts existants à des centres de regroupements effectués sur la base d'activités agrégées, considérées comme homogènes car déclenchées par un facteur unique. Lebas propose un enchaînement analogue des étapes [11] tout en précisant que l'étape concernant le calcul final des coûts des produits n'est pas obligatoire, le modèle pouvant s'interrompre aux "simples" calculs des activités. Cette remarque est importante dans la mesure où l'attachement des activités aux produits est, peut-être, l'étape la moins précise du modèle.

Il est également possible de construire le modèle *ex nihilo*. C'est ce que l'on retrouve dans le schéma d'étapes du système d'activités comptable de Brimson [3] dans lequel, après avoir effectué les analyses d'activités, il propose de déterminer les coûts et les ressources qu'il faut leur affecter en établissant une relation de cause à effet. Cette différence d'approche peut s'expliquer par l'absence d'une comptabilité analytique plus élaborée (sections homogènes ou centres d'analyse). Notons que la complexité de la tâche, en rapport avec la complexité de l'organisation, peut être un élément décisif dans le choix du modèle de construction

2-6 La double lecture d'ABC

Le modèle qui est obtenu repose sur deux aspects fondamentaux d'ABC, la description sous la forme d'activités du fonctionnement de l'entreprise et l'élaboration de relations causales que permet le concept d'inducteur. Est ainsi obtenu une cartographie d'activités qui offre, non seulement, une palette de coûts qui peut s'étendre des coûts d'activités à ceux des objets finals (les produits et les services) mais également une vision transversale des processus.

Cette double lecture permet une double utilisation de la méthode, comme l'indique le [tableau 1 de la page 11](#).

Si, dans un premier temps, ABC est apparu comme une méthode calcul de coûts aux résultats plus fiables et davantage pertinents que ceux offerts par les méthodes traditionnelles, très rapidement, un second aspect des potentialités qu'offre la méthode a été mis en exergue, celui de la description architecturale du fonctionnement de l'entreprise. Cette vision des processus et des activités permet ce que Mevellec appelle un processus d'amélioration continue [13].

Tableau 1 : La double utilisation d'ABC

UTILISATION DES COÛTS A BASE D'ACTIVITES POUR :	UTILISATION DE L'ARCHITECTURE DES PROCESSUS ET DES ACTIVITES POUR :
- ETABLIR DES TARIFICATIONS <i>(approche calcul de coûts)</i>	- GERER LES DELAIS, LA QUALITE ET AMELIORER LA REACTIVITE <i>(approche pilotage)</i>
- ALLOUER LES RESSOURCES <i>(approche budgétaire)</i>	- MODIFIER, AMELIORER, RECONSTRUIRE LES PROCESSUS ET LEURS COMPOSANTS : LES ACTIVITES
- EFFECTUER DES COMPARAISONS DANS LE TEMPS ET L'ESPACE <i>(approche Benchmarking)</i>	<i>(approche ré-ingénierie)</i>

3 Aperçu comparatif de plusieurs modèles

Cette partie traite de neuf expériences d'implantation d'ABC que nous avons pu observer. Pour l'une d'entre elles, nous avons pu participer à l'élaboration du modèle et effectuer, ainsi, un certain nombre de constats liés directement au processus de mise en place (§ 3-1). Pour ce qui concerne la totalité de l'échantillon, nous nous sommes intéressés, entre autres points, aux divers objectifs que chaque direction s'était préalablement fixés (§ 3-2) et aux différentes utilisations qui ont suivi la mise en place du modèle (§ 3-3).

3-1 Un processus de mise en place d'ABC (Hewlett-Packard, France, Service Support-Clients)

Une entreprise transnationale proposant des produits de service informatique, dont la croissance et les résultats sont, selon ses dirigeants, tout à fait acceptables, décide de mettre en place une comptabilité de gestion à base d'activités. Quelles raisons précises, au-delà d'une harmonisation internationale du groupe dont elle dépend, motivent cette entreprise à effectuer une telle expérimentation ? En d'autres termes, quel constat fait-elle, d'une part de ses besoins en informations et, d'autre part, de son système actuel qui, très probablement, s'avère insuffisant dans un certain nombre de domaines ? Qu'attend-elle d'une décomposition de ses structures en une cartographie de processus et d'activités et d'un "reporting" qui en découle ?

Face à un marché turbulent, à une demande des clients changeante en permanence, l'objectif de résultat de l'entreprise se situe autant au niveau de sa réactivité que des délais qu'elle s'engage à tenir ou de la qualité du service rendu. Pour la recherche ou le maintien de son avantage concurrentiel, elle doit mettre sous tension l'ensemble de son organisation, et la totalité de ses structures. Cela passe par une décomposition transversale de ses activités et par une vision détaillée des liens entre chaque composante de sa structure. La recherche d'une plus grande efficacité, d'une meilleure efficacité, une connaissance plus fine des actions qui conduisent à la livraison des services pour adapter les tarifs aux exigences des clients, nécessitent une connaissance du fonctionnement de l'entreprise que l'on peut qualifier de matricielle.

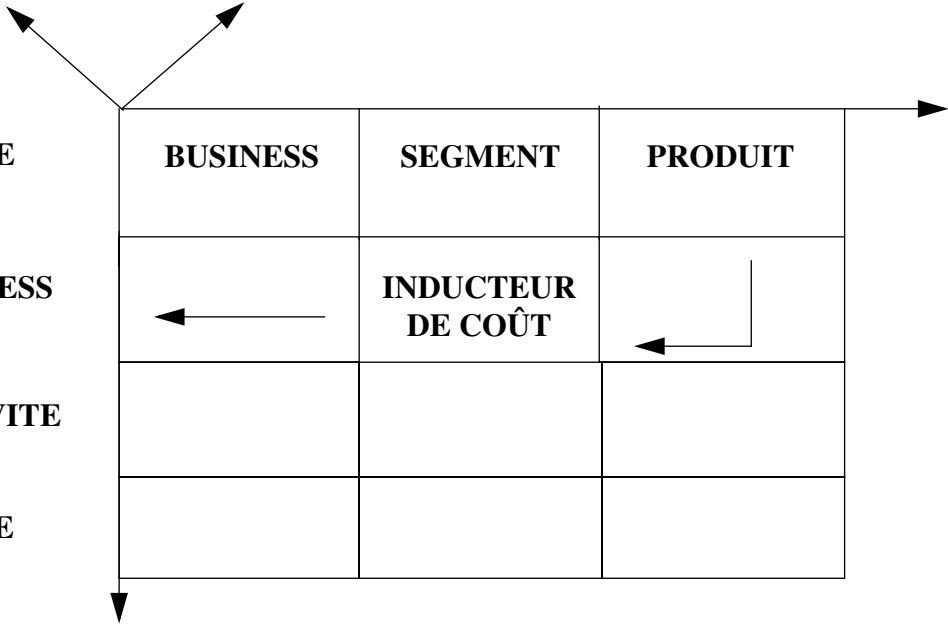
La mise en place d'une comptabilité à base d'activités dans le cadre du **Service Support-Clients de H-P, France** et plus particulièrement pour ce qui concerne "l'organisation" *Maintenance Informatique* a été précédée par le même type de démarche, sur le site de Grenoble tant au niveau de la production qu'à celui de gestion des stocks. Cependant, pour ce qui concerne le Service Support-Clients, il n'y pas, à proprement parler, d'histoire et de culture ABC. La démarche qui doit être entreprise doit être pédagogique tant au niveau de l'équipe de Management que pour l'ensemble des 400 personnes du service Maintenance Informatique. La mise en place d'une méthode de calcul des coûts reposant sur une architecture d'activités représente pour la grande majorité des employés de HP France une "façon de faire" suffisamment originale et innovante pour que soit réellement ressenti un besoin d'informations et de précisions, préalable à toute espèce de début de mise en oeuvre. C'est la raison pour laquelle un cadre général d'analyse comportant le cheminement logique des processus et un certain nombre de définitions, pour certaines propres à HP, ont été communiqués à l'ensemble des protagonistes. Les définitions communiquées, un langage commun a pu se développer et donner lieu à une série d'interviews à l'issue desquelles l'architecture générale de la méthode a été dressée. Les processus, leurs activités et les inducteurs de coûts ont été validés à l'issue de navettes entre les "opérationnels" et les "managers" via l'équipe du projet. L'implantation du modèle a été préalablement découpée en plusieurs temps forts. Chacun d'entre eux a donné lieu à une production spécifique, soumise à chaque fois au contrôle et à la validation des responsables hiérarchiques.

3-1.1 Premier temps : mise en place d'une vision matricielle de l'organisation

Cette première partie a consisté à remplir la structure matricielle représentant le fonctionnement de l'entreprise. Ont été successivement définis : Les étapes du macro processus, les différents processus composant chaque étape et les activités, parties intégrantes des processus. Ce travail a été effectué, dans un premier temps, dans le cadre d'un seul "Business", Maintenance-Informatique, sans préciser la segmentation client et hors différenciation des technologies.

Un travail pédagogique a semblé indispensable tant les définitions des "Étapes ?", des "process" et des activités étaient perçues différemment selon les interlocuteurs. La "proximité conceptuelle entre le terme d'activité et celui de processus" [14] a souvent donné lieu à certains quiproquos. Le cadre général repose sur le découpage et les définitions suivantes

Tableau 2 : positionnement du modèle



ETAPE	BUSINESS	SEGMENT	PRODUIT
PROCESS	←	INDUCTEUR DE COÛT	←
ACTIVITE			
TACHE			

- **Étape** : constituant la structure de l'organisation du business, elles sont liées entre elles suivant une logique d'enchaînement. Elles sont plutôt génériques et permettent de représenter le business de façon stable.

- **Process** : Il est défini comme une segmentation de l'étape en groupe d'activités ayant une finalité commune. Est également précisé que : "... les process sont transversaux aux organisations et aux grandes divisions fonctionnelles de l'entreprise".
- **Activite** : l'activité est une segmentation du process. Une activité est un ensemble de tâches élémentaires :
 - réalisées par un individu ou un groupe,
 - faisant appel à un savoir-faire spécifique, et, ajoute le document : "... homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance".
- **Cost driver** : Il est présenté comme *l'unité de mesure de l'activité*. Il doit être en rapport avec la nature même de l'activité qu'il cherche à mesurer. Ainsi : "...une variation du niveau de l'activité (et donc des coûts engendrés) implique nécessairement une variation du cost-driver. Le cost driver n'est surtout pas une mesure de performance...". Pour préciser davantage le concept, est ajouté ce qui suit : "...Une façon de comprendre ce qu'est un cost driver peut consister à répondre à la question suivante : Si vous deviez sous-traiter votre activité, par rapport à quel élément accepteriez vous d'être facturé ?"

Tableau 3 : exemple de décomposition du processus général

BUSINESS	Maintenance
ETAPES	Fulfillment (Mise en oeuvre)
PROCESSUS	Fix ou Répartition
ACTIVITES	Mises des pièces à disposition

3-1.2 Deuxième temps : validation des composantes de chaque étape et premier choix de cost-drivers

Une somme importante d'interviews ont été effectuées pour connaître précisément le détail des activités, restituées, à chaque fois, dans leur contexte. Le choix d'un ou plusieurs cost-drivers (cas le plus rare) a été laissé, à ce stade, aux intéressés eux-mêmes, ce qui a donné lieu à de nombreuses interrogations sur l'élément causal des coûts, approche qui jusque là n'avait jamais été effectuée; Finalement, un tableau comprenant 6 étapes principales, 24 process, 42 activités et un nombre équivalent de cost-drivers a été proposé, à la direction du service, comme cartographie représentative.

3-1.3 Troisième temps : liaisons entre les comptabilités

La comptabilité à base d'activités n'a pas été effectuée *ex-nihilo*. Cette troisième étape a consisté à transférer les éléments comptables existants dans le coût des activités afin de pouvoir finaliser le modèle en valorisant les cost-drivers. Pour ce faire, il a fallu tracer des lignes de correspondance entre les budgets et les activités concernées. Dans les cas d'unicité d'activité rapportée au budget, aucune difficulté n'a été constatée. Ce qui n'a pas été le cas des budgets à multiples activités et des activités concernant plusieurs budgets. Un deuxième approfondissement a été nécessaire pour déterminer les clés les plus pertinentes.

La décomposition du modèle général se présente de la manière suivante.

3-2 la diversité dans les objectifs

La mise en oeuvre d'une méthode telle qu'ABC conduit inéluctablement à se poser la question de son adaptabilité à d'autres organisations. Huit études d'implantation ont complété le premier constat effectué au **Service Support-Clients de H-P, France**.

Ces huit entreprises et leur secteur d'intervention sont les suivants

La nature et la logique du système implanté se sont révélées spécifiques pour chacune d'entre elles¹.

1. Afin de respecter la confidentialité réclamée par certaines entreprises, certaines figurent sous un nom d'emprunt

Tableau 4 : Tableau de simulation de la méthode ABC

Etapes	Process P	Activités A	Total cost	% de P	% de E	% Total	Cost Driver	Nbre Unités	Coût unitaire
Management et déploiement des moyens									
Définition de l'offre									
Recherche de leads									
Vente									
Service fulfillment									
Valorisation des actions									
Total HP-MI				10 0	10 0	10 0			

Agroal	Production/Agro-alimentaire
Assedic A.A.	Services non marchands
Autofab	Production /Automobiles
France 3	Service / Audiovisuel
H-P, Production	Production / Informatique
Lucas Diesel	Production/ Equip.automobiles
Parfac	Production / Parfumerie
Schlumberger	Production / Compteurs

L'échantillon des neuf entreprises étudiées comprend six entreprises de production et trois entreprises de services. Le champ d'implantation de la méthode a différé selon le problème à résoudre et les objectifs préalables. Dans certaines situations, il a pu se limiter à un site particulier, voire à une partie spécifique d'un site. Dans d'autres, il s'est étendu à l'ensemble de l'organisation, qu'il s'agisse de PME/PMO ou de grandes entreprises. Ainsi, l'échantillon fait apparaître un large éventail de possibilités d'implanter une méthode ABC.

Pour ce qui concerne les entreprises de production, les démarches sont spécifiques mais recouvrent un problème commun : celui de mieux appréhender les processus de fabrication. La connaissance des causes structurelles des coûts supportés par ces processus est inscrite dans la volonté d'implantation d'ABC.

Les trois entreprises de service de l'échantillon se différencient très nettement par la nature de leur activité. En effet, on peut distinguer deux entreprises de service public soumises à des règles strictes, l'une intervenant sur un marché concurrentiel (**France 3**), l'autre pas (**Assedic Atlantique-Anjou**) et une entreprise du secteur privé intervenant sur le marché des services informatiques (**H-P, Service Support-Clients**)¹. Si leurs problèmes spécifiques diffèrent, au moins dans leur expression, elles se rapprochent par le double objectif qu'elles ont assigné à ABC : maîtrise de l'affectation des ressources et amélioration de la connaissance de l'entreprise : **Agroal** veut résoudre un problème de lancement en fabrication par petites, moyennes ou

1. France 3 peut être considérée comme une entreprise mixte en ce sens qu'une partie de ses activités est liée à la fabrication d'émissions et de téléfilms

grandes séries et mesurer le surcoût attaché aux plus faibles. C'est un problème limité qui nécessite une réponse adaptée. Pour ce faire, **Agroal** limite le modèle à son site de production et sélectionne les activités qui justifient les charges spécifiques du processus lié à l'embouteillage. Le système mis en place est, par conséquent, un **système partiel** construit autour des **processus** mis en cause.

Les responsables de **L'Assedic Atlantique-Anjou**, insatisfaits du système à base de centres d'analyse qu'ils utilisent désirent pouvoir suivre les dossiers des allocataires et des prestataires, comprendre les dysfonctionnements, trouver des sources de productivité, réorganiser et décider, etc. Le système qu'ils mettent en place doit couvrir la **totalité** du fonctionnement de l'entreprise au risque sinon de les placer dans l'incapacité de répondre à tout ou partie des problèmes soulevés. Gérer les coûts des activités et des inducteurs s'inscrit dans la logique de regroupement des **activités** similaires.

L'objectif principal d'**Autofab** est de pouvoir gérer des projets. Ce dont ses gestionnaires ont besoin, c'est de pouvoir mesurer le coût des différenciations successives apportées aux différents projets. Le rôle d'ABC est de pouvoir valoriser les différentes options envisagées. La focalisation doit se faire sur les activités que les systèmes traditionnels ne mesurent pas. Il s'agit des activités de support qui ne répondent pas à la logique volumique. Le système a un objectif très précis et doit être construit dans un esprit de suivi des **processus**. Il peut être caractérisé de complet dans la mesure où la totalité des activités sont à prendre en considération. Il est **partiel** dans l'utilisation qui est la sienne : la mesure des différents projets. C'est cette dernière caractérisation que nous avons retenue car il nous semble qu'elle met en évidence le caractère spécifique du système mis en place.

France 3 ne possède pas réellement de système de coûts complets qui lui permette de calculer les différents coûts de revient de ses multiples produits. Est naturellement ressenti le besoin d'un système aux dimensions de l'entreprise. De plus, s'inscrit dans la démarche la volonté de "*faire passer un message de gestionnaire*" aux opérationnels. Cela renforce la nécessité de construire un système **complet** dans lequel les **activités** doivent pouvoir être mesurées en termes de consommations de ressources.

H-P, Division Ordinateurs Personnels inclut parmi ses objectifs celui de pouvoir justifier ses prix de cessions internes, et celui de pouvoir décider d'éventuels abandons d'activités par externalisation. Le système doit couvrir l'ensemble de ce que la division appelle la "*chaîne de valeur*" qui n'est autre que le "*schéma du flux des coûts*". C'est bien d'un système **complet** reposant sur une décomposition en **processus** dont elle a besoin.

H-P, Service Support-Clients souhaite maîtriser l'affectation de ses ressources en fonction des activités de son organisation. La connaissance de son fonctionnement, jugée complexe par ses responsables, rend indispensable la mise en place d'une architecture d'activités qui, par définition, doit offrir une vision **exhaustive** du fonctionnement. Le suivi d'un produit de service, de sa conception à sa réalisation et à sa valorisation lui permet d'obtenir une aide pour ses tarifications. Sa démarche est centrée sur les principales "Étapes" incluant les différents **processus**.

Lucas diesel réorganise ses productions et les rationalise, au niveau du groupe. Des gains de productivité en sont attendus. La spécialisation des sites devrait aider à y parvenir. La démarche qui a été choisie est de privilégier, dans un premier temps, la gestion des **activités** sur l'ensemble de chaque site dans sa **totalité**. Ce n'est qu'ultérieurement qu'une démarche processus sera enclenchée.

Parfac limite ses investigations à la production qu'elle veut rationaliser. Sa vision technique des processus est transparente. Ce qu'elle suit plus difficilement c'est la consommation d'activités des différentes lignes de produits. Il est naturel que le système **limité** qu'elle construit focalise sur les **activités**.

Schlumberger Industries voit ses productions se diversifier par la création de nouveaux produits. Le calcul de leurs coûts doit pouvoir être fait. La répartition des charges indirectes

prend une dimension nouvelle. C'est un système qui prend en compte la totalité des charges avec une optique "processus".

Tableau 5 : différentes adaptations du modèle ABC

Entreprises	Nature du problème	Caractérisations du modèle	
		Etendue	Logique
- Agroal	Gestion de séries	Partiel	Processus
- Assedic.A.A.	Gestion d'activités	Complet	Activités
- Autofab	Gestion de projets	Partiel	Processus
- France 3	Gestion de l'organisation	Complet	Activités
- Hewlett-Packard, Division Ordinateurs Person- nels	Gestion de produits et de prix	Complet	Processus
Hewlett-Packard, Service Support-Clients	Gestion des ressources	Complet	Processus
- Lucas Diesel	Gestion de sites	Complet	Activités
- Parfac	Gestion de production	Partiel	Activités
- Schlumberger Industries	Gestion de produits	Complet	Processus

3-3 Les différentes utilisations du modèle

La double lecture (cf supra) qu'offre le concept ABC/ABM se retrouve dans les expériences étudiées. La possibilité d'effectuer des calculs limités ou complets des coûts fournis par le modèle est retenue par ces entreprises. A l'identique, utiliser l'architecture des activités et des processus a reçu l'aval de quatre des neuf entreprises. Il faut signaler que ces constats ont été effectués peu de temps après que les modèles aient été mis en place. L'intégralité des possibilités offertes n'avaient, donc, pas encore été exploitée.

Tableau 6 : Types d'utilisations d'ABC

	Calcul limité de coûts [†]	Calcul complet de coûts	Utilisation de l'architecture des activités
Agroal	X		
Assedic Atlantique-An- jou		X	X
Autofab		X	
France3	X		X
H-P, D.P.O.		X	
H-P, Support-Clients		X	X
Lucas diesel	X		
Parfac	X		
Schlumberger industries		X	X

†. Un calcul limité de coûts indique que :

1- seuls quelques éléments véritablement délimités ont donné lieu à un calcul de type ABC (ex : Agroal)

2- les coûts finals des produits ou services n'ont pas été calculés. (ex : France 3)

4 Conclusion

Avec la prudence qu'impose un tel échantillon, il est possible de cerner un certain nombre d'apports qui peuvent être mis au crédit de la méthode.

Sa mise en oeuvre a pour vocation de répondre à des modifications de l'environnement (**Assedic Atlantique-Anjou?**, de la structure de l'entreprise (**Lucas diesel**) et de la nature des produits (**Autofab**). Les problèmes que se posent les neuf responsables interviewés n'émergent pas soudainement dans la vie et le fonctionnement de l'entreprise. Par contre, ils semblent devenir urgent par une certaine accélération des phénomènes. (**H-P, Service Support-Clients, Assedic Atlantique-Anjou, Schlumberger industries**).

Les insuffisances des systèmes d'informations comptables apparaissent avec davantage d'acuité et créent les conditions d'une remise en cause qui conduit à l'implantation d'un système ABC. (**H-P, Division ordinateurs personnels, Agroal, France 3**).

Pourquoi, un tel système plutôt qu'un autre ?

ABC se veut un modèle de relations causales. Ce ne sont pas les informations qui manquent aux dirigeants (**Assedic Atlantique-Anjou**) mais davantage des analyses qui leur permettent de comprendre la genèse des coûts et, pour certains, de mieux percevoir le fonctionnement de leur entreprise complexe (**H-P, Service Support-Clients**). ABC correspond dans ses définitions théoriques au modèle dont ces responsables ont besoin.

ABC remplit-il pour autant son rôle ?

Oui, dans les cas où il est utilisé de manière optimale, c'est à dire quand les deux aspects qu'il développe sont pris en compte : Calcul de coûts et architecture des activités. (**H-P, Service Support-Clients, Assedic Atlantique-Anjou, Schlumberger industries**).

Imparfaitement, quand il se limite à une simple méthode de calcul de coûts. (**Parfac, Agroal**.) La décomposition en activités élémentaires du fonctionnement de l'entreprise facilite le suivi des processus (**Lucas diesel**). Elle permet d'intervenir, si besoin est, sur les délais. Elle apporte, à une démarche "qualité ?", la capacité de mesurer les dysfonctionnements. Elle facilite les interventions que réclament flexibilité et réactivité.

La mise en place d'une telle méthode ne peut raisonnablement se concevoir sans une suite de type ABM qui n'est autre que l'utilisation par le management d'indicateurs construits sur la base d'ABC. Il n'y a pas d'opposition ABC/ABM, simplement des destinations différentes. Les tableaux de bord que les entreprises établissent avec les informations tirées d'ABC sont des aides au pilotage qui découlent, logiquement, de la démarche (**H-P, Service Support-Clients**).

Ainsi, n'utiliser qu'un des aspects de la méthode revient à en transformer ce qui la caractérise. ABC/ABM est, avant toute autre définition, une méthode de pilotage transversal. Ne pas utiliser cette capacité procurée par la méthode conduit, finalement, à ne pas gérer par les activités. C'est appliquer un succédané de méthode ABC/ABM, en utilisant certains de ses concepts avec plus ou moins de rigueur. Ce n'est certainement pas profiter des apports potentiels qui sont les siens.

5 Bibliographie

- [1] P. Besson, Octobre 1992, Où va la comptabilité d'activité, *CREFIGE n° 9304*, Université Paris-Dauphine.
- [2] H. Bouquin, *Comptabilité de gestion*, Sirey, 1993.
- [3] J.A. Brimson, *An activity-based costing approach*, John Wiley and sons inc, 1991.
- [4] A.D. Jr Chandler, *La main visible des managers, Une analyse historique*, Economica, 1988.

- [5] **G. Chassang**, *Réinventer le contrôle de gestion*, Politique industrielle, Automne 1987.
- [6] **R. Cooper**, *Le contrôle de gestion ne répond plus*, Harvard-Expansion, Été 1990.
- [7] **R. Cooper** et **R.S. Kaplan**, Mesurez vos coûts pour prendre les bonnes décisions, *Harvard-L'expansion*, été 1989
- [8] **S. Evraert** et **P. Mevellec**, "Calcul des coûts : il faut dépasser les méthodes traditionnelles", *Revue française de gestion*, mars-avril-mai, p.12-24, 1990.
- [9] **M. Gosselin**, les facteurs contextuels et l'utilisation des systèmes de gestion par activités, colloque organisé par l'école des Hautes Etudes Commerciales du Québec, *De la comptabilité par activités au réaménagement des processus d'entreprise et à la gestion de la qualité totale*, p. 36, Avril 1994.
- [10] **H.T. Jonhson** et **R.S. Kaplan**, *Relevance lost, The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987.
- [11] **M. Lebas**, Septembre 1991, Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités, *R.F.C*, n° 226
- [12] **P. Lorino**, *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, Dunod entreprise, 1991.
- [13] **P. Mevellec**, *La comptabilité à base d'activités*, Revue fiduciaire comptable n° 212, Octobre 1995.
- [14] **P. Mevellec**, *Qu'est-ce qu'une activité ?*, *R.F.C.*, N° 238, 1992.
- [15] **P. Mevellec**, *Outils de gestion, la pertinence retrouvée*, ECM, 1991.
- [16] **M. Nikitin**, mise en place d'un système de comptabilité chez Saint-Gobain, *Cahier de recherche n°9002, CREFIGE*, Université Paris-Dauphine, 1990.
- [17] **M. Porter**, *L'avantage concurrentiel*, Inter Édition, 1986.
- [18] **A. Silem** et al., *Lexique de gestion*, Dalloz, 1991.
- [19] **J. Shank** et **V. Govindarajan**, *Strategic cost management : The new tool for competitive advantage ?*, The Free Press, New-York, 1993.

1996.06

**Le concept de comptabilité de gestion à base
d'activités**

Richard Milkoff

Docteur ès Sciences de Gestion de l'IAE de Paris

Les papiers de recherche du GREGOR sont accessibles
sur INTERNET à l'adresse suivante :

<http://www.univ-paris1.fr/GREGOR/>

Secrétariat du GREGOR : Claudine DUCOURTIEUX (Ducourtieux.IAE@univ-paris1.fr)

