

La comptabilité par activité (méthode ABC)

Hamid Bachir Bendaoud.

« Tu vois les hautes tours s'élever au-dessus des maisons seulement quand tu as quitté la ville » Friedrich Nietzsche

Mots clés : méthode ABC, comptabilité par activité, contrôle de gestion, coût, outil de gestion, pilotage de la performance, chaine de valeur, ABM, instrument de gestion.

Décider c'est choisir, c'est un processus qui nécessite d'évaluer les choix possibles, et donc d'abandonner certaines perspectives. De nombreuses décisions sont prises quotidiennement dans les entreprises à tous niveaux pour piloter sa performance. Afin d'y parvenir les gestionnaires élaborent et utilisent des outils d'aide à la décision.

Ces outils de gestion, appartenant à la comptabilité de gestion, reposent principalement sur l'analyse de coûts. Bouquin (1993) définit un coût comme « un ensemble de consommations rapportées à une finalité »¹. La pertinence de ces outils repose sur leurs capacités à fournir des informations et des analyses cohérentes par rapport aux objectifs et à la logique organisationnelle de l'entreprise. Pour cela, ils doivent être appropriés à l'environnement et aux besoins des décideurs. Or, les méthodes traditionnelles de calcul des coûts, pensées au début du XXème siècle, semblent ne plus répondre aux préoccupations actuelles. En effet, au début des années 1980, de nombreuses critiques se sont élevées (Johnson et Kaplan, 1987), accusant ces outils de gestion d'avoir précipité la chute des entreprises occidentales en orientant les managers vers de mauvaises prises de décision.

Face à ces critiques, de nouvelles méthodes de calcul de coût, telles que l'Activity Based Costing (ABC)² sont apparues. Nées à la fin des années 1980, suite aux travaux de Johnson et Kaplan (1987), cette méthode est souvent présentée comme une innovation majeure permettant de calculer des coûts plus « justes », plus représentatifs de la réalité industrielle (Cooper et Kaplan, 1991). Cependant, cette présentation suscite certaines interrogations relatives aux apports de cette méthode et à sa faible diffusion. **Pourquoi, cette méthode, censée résoudre les problèmes d'inefficience des systèmes traditionnels de calcul des coûts et améliorer les performances, reste très faiblement adoptée par les entreprises ?**

Au-delà de cette dimension technique, ce questionnement concerne notre manière de présenter, d'enseigner cette méthode de calcul de coûts et plus globalement les outils de gestion. Majoritairement, les enseignants et praticiens portent un regard positiviste sur les outils de gestion, ne voyant en eux que de simples auxiliaires, neutres et objectifs, représentationnels de la situation de l'entreprise (le « vrai » coût). Pourtant, cette vision est contestée par nombre d'auteurs (Rabardel, Vygotski, ...), qui considèrent que ces outils de gestion sont des instruments contraignants et habilitants, des technologies de nature cognitive et sociale qui doivent être appréhendées en prenant en compte ces dimensions.

¹ Bouquin, 1993 p19

² Comptabilité à base d'activités en français

Nous tenterons de répondre à ces interrogations en étudiant, dans une première partie, les insuffisances de la comptabilité de gestion traditionnelle. Puis nous verrons dans quelle mesure la méthode ABC permet de combler ces lacunes ainsi que les raisons de sa faible diffusion. Enfin, nous porterons un regard critique sur la vision rationaliste de la méthode ABC et plus globalement des outils de gestion.

1. GENESE DE LA METHODE ABC

L'étude d'un « nouveau » modèle de comptabilité ne peut se faire sans avoir, au préalable, situer le contexte dans lequel il émerge. C'est ainsi que dans ce paragraphe, nous présenterons les causes de l'apparition de la méthode ABC.

1.1. D'une logique déterministe à une logique compréhensive

Les techniques usuelles du contrôle se sont développées au départ pour répondre à des besoins exprimés dans un contexte particulier caractérisé, au demeurant, par la stabilité et la prédictibilité des activités productives. Plusieurs strates fondamentales peuvent expliquer l'évolution de la comptabilité de gestion au cours de l'histoire.

- ✓ Né entre 1850 et 1910 au sein de l'industrie américaine, Dupont de Nemours, inspiré par Taylor, développa la comptabilité analytique. Il mit au point des outils de gestion répondant à une nécessité d'apporter des solutions aux problèmes de leur époque en prenant en compte l'environnement économique et technique. A cette époque, **l'environnement est stable**, les **technologies évoluent lentement** et les mentalités sont marquées par le **déterminisme**. La pensée dominante repose sur une logique de constatation. Les dirigeants, propriétaire de leur entreprise, ont une parfaite connaissance des différents métiers de leur entreprise, et la recherche de gain de productivité guide leur action dans une économie caractérisée par des marchés où la **demande est supérieure à l'offre**. La stratégie de domination par les coûts prévaut, il faut produire plus et à moindre coût (la couleur de la voiture n'est pas une préoccupation pour les consommateurs). En conséquence, est performante l'entreprise qui parvient à minimiser ses coûts. Ces coûts, essentiellement le coût de revient, est **un coût passé** (constaté) et ne permet pas d'informer sur le futur. La principale composante de ce coût est la rémunération de la force de travail. La recherche de réduction des coûts s'oriente en conséquence vers les méthodes de travail permettant de réduire le coût du travail (chronométrage, travail à la chaîne,...). L'intérêt pour les méthodes de calcul, d'analyse et de réduction des coûts, est croissant.
- ✓ La fin des années 1970 marque un tournant dans l'histoire de la comptabilité de gestion. On assiste au début de la **saturation de certains marchés** (électroménager, automobile). Par ailleurs, **l'émergence de certains pays** (Japon) jusque-là peu concurrentiels provoque une baisse des ventes des entreprises. Ces dernières, en difficultés, dans un environnement plus complexe (concurrence accrue, mondialisation), font appel à des professionnels, des managers qui cherchent à **prévoir les prix futurs**. Les mutations qui touchent les techniques et l'organisation de la production ont conduit à l'inadaptation des méthodes et outils classiques d'évaluation des coûts. Ces évolutions de l'environnement ont poussé les managers à être de plus en plus **dans l'action et non seulement dans la réaction**. Il faut pour cela que les coûts soient « *identifiés avant qu'ils n'existent, au moment de prendre la décision qui va les provoquer* » (Bouquin, 2006, p. 78). On assiste alors à la sortie d'une logique déterministe pour aller vers une logique compréhensive relative aux causes des coûts : pourquoi ces coûts existent-ils ?

1.2. Pourquoi les méthodes de calcul des coûts traditionnels ne sont-elles plus adaptées ?

Les travaux Johnson et Kaplan (1987), Cooper et Kaplan (1987 et 1988) et Cooper (1988a, 1988b, 1989a, 1989b) démontrent l'existence d'un décalage des systèmes de coûts pratiqués par rapport aux besoins de l'industrie. Ils soulignent notamment les incohérences suivantes :

- ✓ **Renversement de la pyramide des coûts** : Autrefois représentant 90 % des coûts totaux, les coûts directs n'ont cessé de diminuer au profit des charges indirectes. L'automatisation des processus de production génère une augmentation croissante des charges liées au fonctionnement des services de recherche, de développement, de gestion, aux dépens des services et ateliers de fabrication. Ces **coûts indirects représentent plus de la majorité des coûts totaux** d'une entreprise. La pyramide repose donc sur son sommet.
- ✓ **Une focalisation sur les coûts de main d'œuvre** : Les charges indirectes sont imputées, en prenant la main d'œuvre directe comme référence alors qu'ils ne représentent que 10 % des coûts totaux de l'entreprise. Cette méthode de calcul des coûts était devenue sans rapport avec la véritable consommation de ressources par les produits et services en raison de l'automatisation.
- ✓ **Une focalisation sur les coûts de production** : Les outils de gestion traditionnels, tels que la méthode de détermination des coûts complets par les centres d'analyse, concentre leurs calculs sur la phase de production. Or à l'heure actuelle 70 % des coûts sont des coûts de conception (en amont de la production) et des coûts de maintenance et de services liés à la production (en aval de la production) et leur modélisation est souvent insatisfaisante.
- ✓ **Un problème de frontière stratégique** : La comptabilité de gestion suivait la stratégie dominante de l'époque qui était l'intégration verticale pour mieux maîtriser les coûts. Or aujourd'hui, les mutations technologiques et économiques de l'environnement ont conduit les entreprises à mettre en place des stratégies d'impartition (faire-faire) qui éclatent les unités de production au-delà de l'organisation et multiplient les relations de partenariat. Cette stratégie d'externalisation des coûts doit cependant être réintroduite dans le calcul du coût pour prendre en compte l'ensemble des composants dans la formation de l'output.
- ✓ **Une « valeur » essentielle** : La valeur est au centre des préoccupations car elle permet de créer de la valeur ajoutée, qui entretient une relation complexe avec les coûts. En effet, alors que certains coûts ne créent pas de valeur (stockage), d'autres ont une valeur sans coût (politesse). Mais comment l'appréhender ? Cette valeur ne peut être mesurable par les outils de gestion comptable, globale par nature, elle est indivisible (imputation aux services). Elle se mesure par des indicateurs non financiers.
- ✓ **L'environnement**, de plus en plus turbulent, pousse l'entreprise à produire des séries de plus en plus courtes rendant la répartition des charges indirectes sur des volumes importants impossible.

Ainsi la mondialisation, l'importance accrue du capital et des technologies dans les facteurs de production ont progressivement modifié les modes de production (abandonnant le modèle taylorien), modifiant en même temps la structure de coût des entreprises. La performance de l'entreprise ne dépend plus uniquement des volumes produits, mais de paramètres plus complexes (diversité de la gamme de produits, l'adéquation du produit au besoin du client...). Ce nouvel environnement plus complexe avec lequel l'entreprise doit composer nécessite des outils de gestion d'une grande précision, permettant aux décideurs d'obtenir des informations exploitables. La maîtrise de ces techniques est devenue un élément essentiel de la différenciation compétitive sur le marché mondial, au même titre que les technologies.

Par conséquent, les objets de coût doivent intégrer de plus en plus de services rendant *de facto* les unités d'œuvre, traditionnellement volumiques, inaptées à la traduction de l'activité de l'entreprise. Cette inaptitude induit des effets pervers qui se traduisent par des subventionnements croisés entre produits. Avec les méthodes traditionnelles de calcul de coûts, les produits à fort volume reçoivent relativement plus de charges indirectes que les autres alors que les produits fabriqués en petites quantités peuvent être plus complexes à traiter et génèrent ainsi plus de charges (Berland, N. 2009).

Afin de réagir efficacement aux perturbations pouvant affecter la vie de l'entreprise, le CAMI³, regroupant des entreprises (General Motors, IBM, Boeing,...), des cabinets d'audit et d'experts-comptables ainsi que des universitaires, consacre une de ses recherches à développer un programme de comptabilité analytique. Cela débouche ainsi sur une nouvelle méthode de calcul et de contrôle des coûts dénommée l'Activity Based Costing (ABC) ou la comptabilité par activités (CA).

2. LES FONDEMENTS DE LA METHODE ABC

Plusieurs investigations ont montré l'aptitude de la méthode ABC à modéliser efficacement les relations entre les ressources, leurs modes de consommation et les objectifs de l'entreprise (Bouquin, 2006). Le principal ingrédient consiste à placer **l'activité** entre les centres de responsabilité et les objets de coût (produits, services, etc.). C'est cette chaîne d'activités (allusion à la chaîne de valeur de Porter) qui permet à l'entreprise d'être performante et de générer de la valeur. Plusieurs concepts nouveaux apparaissent dans cette nouvelle méthode et doivent être explicités : **l'activité, le processus, l'inducteur et la causalité**.

La logique du système de coûts par activité peut se résumer ainsi : **les produits (objets de coûts) consomment des activités qui consomment des ressources**, fera l'objet du développement ci-après.

2.1. Les concepts fondamentaux du modèle à base d'activités

2.1.1. De l'activité au processus

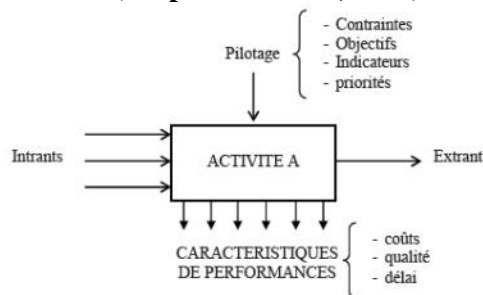
- ✓ **L'activité** : La notion d'activité est au centre de la méthode et vient remplacer les centres d'analyse. Elle correspond à tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans l'entreprise, c'est à dire ce que les différents services font. C'est un ensemble de tâches de même nature, accomplies afin de permettre un ajout de valeur à l'élaboration d'un produit (Gervais, 2005). Cette activité fait appel à un « ensemble spécifique d'aptitudes cognitives (savoirs, savoir-faire, compétences), à peu près homogènes du point de vue de leur comportement de performance » (Lorino, 1991).

³ CAMI (Consortium Advanced Management International) qui a débuté ces travaux en 1966 associe des grands groupes industriels, des cabinets de consultants, des universités,...

Les principaux éléments qui décrivent une activité sont les suivants :

- **L'extrant** : l'activité réalisée permet de fournir un extrant à une activité destinataire (Ex. : marchandises livrées). Le client est le destinataire de l'activité de l'extrant.
- **Les intrants** : il s'agit d'intrants physiques ou informationnels.
- **Caractéristiques de performances** : c'est l'ensemble d'indicateurs qui permettent d'évaluer les performances de l'activité réalisée. Il s'agit des indicateurs de coûts, de délai et de qualité.

Schéma 1 : Description de l'activité (adapté de Lorino, 1991)⁴

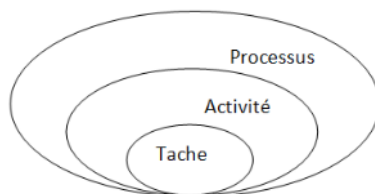


L'activité doit être distinguée des tâches et des processus :

- ✓ **Les tâches** : relativement homogènes, elles sont regroupées dans une activité nécessitant un travail d'interprétation sur le degré d'homogénéité des tâches.
- ✓ **Les processus** : L'enchaînement des **activités** complémentaires et interdépendantes ayant une finalité commune qui concourt directement ou indirectement à la réalisation de l'offre de l'entreprise caractérise un processus (Bouquin, 2006). L'idée véhiculée en filigrane est que **tout résultat est la conséquence d'un processus**. Ce processus est un trait d'union entre les objectifs et le déroulement des activités. On parle d'« organisation horizontale » par opposition à la gestion verticale ou hiérarchique. C'est par la maîtrise et le pilotage des activités ainsi que leur agencement en processus que l'entreprise devient performante (Lorino, 1991).

Notons qu'il n'existe pas de définition normalisée de ce qu'est une activité, tâche ou processus, ces concepts restent donc assez vagues. Il en résulte une difficile distinction entre ces trois niveaux que forment les tâches, les activités et les processus. Certains appelleront activités ce que d'autres nommeront tâches et certains parleront de processus là où certains ne verront que des activités importantes.

Schéma 2 : Trois niveaux d'analyse (adapté de Berland, 2009)⁵



Chaque section, fonction ou service, est divisée en plusieurs activités afin de déterminer les causes de la consommation des ressources par ces activités. Ces causes sont nommées « **inducteurs d'activités** » qui sont les facteurs qui déclenchent les activités, ils sont responsables de leurs coûts.

⁴ Lorino P. (1991), « Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », Dunod, Paris.

⁵ Berland, N. (2009), « Mesurer et piloter la performance » Crefige, Université Paris Dauphine

2.1.2. La notion d'inducteur

Les inducteurs sont l'autre innovation de la méthode ABC qui viennent remplacer les traditionnelles unités d'œuvre. Ce concept « d'inducteur » est un adjectif qui vient du mot « induction ». C'est une forme de raisonnement qui consiste à trouver une règle générale qui pourrait **rendre compte de la conséquence**. L'inducteur est en conséquence ce qui cause l'effet, il traduit une causalité dans la consommation des ressources là où les unités d'œuvre n'étaient que des corrélations. On distingue deux inducteurs, **d'activité et de coût** (Bouquin, 2003).

- ✓ L'**inducteur d'activité** (*activity drivers*) permet, à **court terme**, de mesurer les ressources consommées par l'activité et de qualifier la cause apparente qui relie les coûts aux produits. Cet inducteur mesure la charge de travail de l'activité. Il existe, la plupart du temps, plusieurs facteurs de causalité des coûts, et certains sont plus apparents que d'autres.
- ✓ L'**inducteur de coût** (*cost drivers*), **dans une perspective à long terme**, est la loi qui détermine le niveau des coûts à travers l'organisation de l'activité. Nous citons quelques inducteurs à titre d'exemple :
 - Nombre de composants,
 - Nombre de références,
 - Nombre de clients,
 - Nombre de lots ou de séries,
 - Heure de main d'œuvre,
 - ...

Le choix de la nature de l'inducteur est primordial mais n'a rien d'automatique. Ce choix est un sujet de débat dans l'entreprise. L'inducteur choisi devra permettre de mettre évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur, mais plusieurs coûts sont possibles. Par ailleurs, l'identification permet souvent le regroupement des activités ayant les mêmes causes et permet également d'identifier les processus.

Une fois l'inducteur identifié, il est calculé un coût unitaire d'inducteur dont la formule est la suivante :

$$\frac{\text{Coût des ressources attribuées à l'activité}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

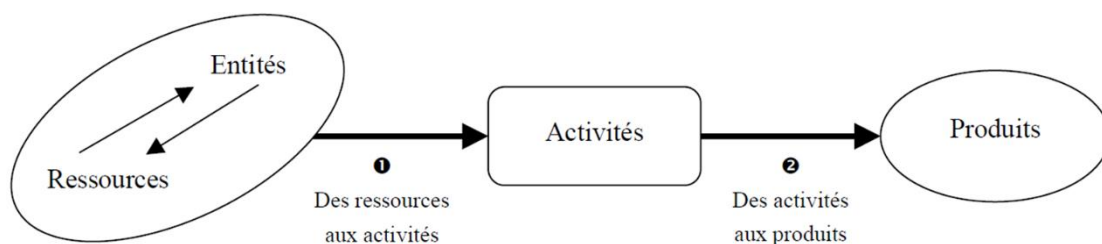
Notons que l'inducteur d'activité dépasse les limites de l'instrument de modélisation des coûts confié à l'unité d'œuvre pour mettre en exergue des **liens de causalité** et permet donc un management des coûts et des performances.

2.1.3. La méthode ABC et la causalité

La performance se limite-elle aux chiffres ? Au sens de la méthode ABC, non. Elle concerne plus globalement la création de la valeur pour l'ensemble des parties prenantes.

Il n'y a plus de relation directe entre l'objet de coût et la consommation des ressources car le système de comptabilité par activité repose sur une **relation de causalité** entre les ressources et les activités. L'étude de causalité renvoie à relier chaque travail à sa finalité, chaque niveau à un niveau supérieur qui lui donne un sens, afin de tracer la relation entre consommation et finalité poursuivie (Bouquin, 2006). Cette relation est traditionnellement résumée ainsi : **les produits (objets de coûts) consomment des activités qui consomment des ressources (schéma 3).**

Schéma 3 : des ressources aux activités et aux produits (Alcouffe et Malleret, 2004)⁶



Cette étude permet de mettre en valeur l'importance de la notion de la transversalité des processus, notion capitale dans le management des coûts. La volonté d'appréhender les processus permet d'éclairer la coordination entre les activités. Ainsi, l'évolution des coûts d'une activité d'un processus peut avoir des répercussions positives ou négatives sur les coûts d'une autre activité du même processus. Tous les éléments du processus sont liés et définissent une présentation des responsabilités en transversale.

L'approche des coûts complets par la méthode ABC introduit donc une nouveauté en termes de **responsabilité**. Elle permet de voir les organisations autrement, passant d'une vision verticale hiérarchisée à une vision horizontale décloisonnée.

2.1.4. Les étapes

Cette méthode comprend 5 étapes :

- ✓ **Etape 1 : L'identification des activités** : La première phase consiste à déterminer les processus en identifiant les activités.
- ✓ **Etape 2 : L'affectation des ressources aux activités** : Affectation de toutes les charges aux différentes activités qui représente les ressources de fonctionnement de l'activité.
- ✓ **Etape 3 : Le choix des inducteurs** : Le contrôleur de gestion choisit alors un indicateur de performance pour chaque activité. Il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux les consommations de ressources (charges). La nature de l'inducteur dépend du lien de causalité entre l'activité (ou les activités regroupées) et le volume de l'inducteur.
- ✓ **Etape 4 : Regroupement des activités et le calcul des coûts unitaires des inducteurs** : L'existence d'inducteurs communs aux activités permet le regroupement

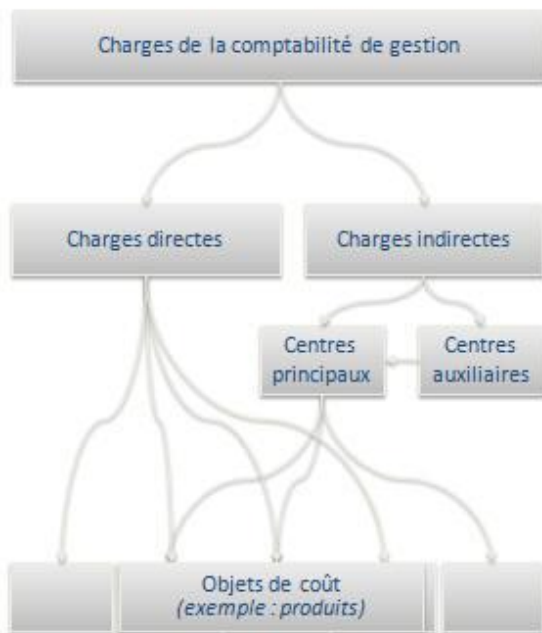
⁶ Alcouffe S. et Malleret V. (2004), « Les fondements conceptuels de l'ABC « à la française » », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2004/2 Tome 10, p. 155-177.

des activités. Les coûts unitaires des inducteurs sont calculés par le rapport volume des ressources/volume de l'inducteur.

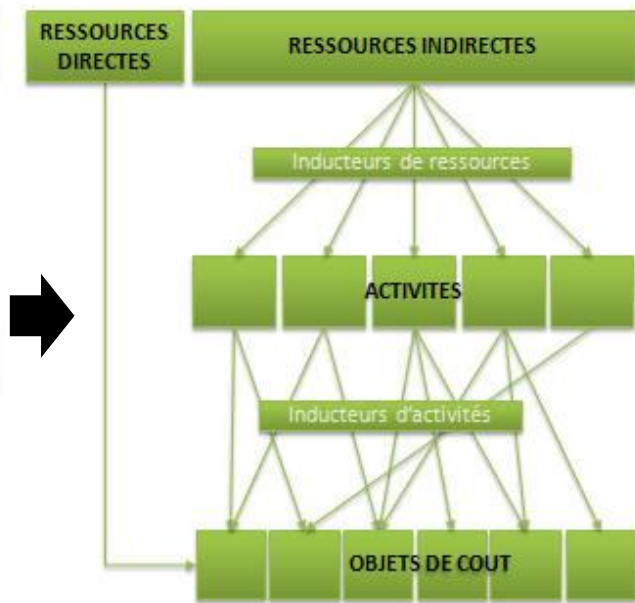
- ✓ **Etape 5 : La détermination des coûts de revient complets à base d'activités :** Les coûts de revient complets par la méthode des coûts à base d'activités s'obtiennent en incorporant les charges directes et les charges indirectes des centres de regroupement imputées aux coûts au prorata des inducteurs utilisés.

Le passage du traitement des charges de la méthode traditionnelle à la méthode ABC peut se résumer comme suit :

Traitement des charges selon la méthode des centres d'analyse⁷



Traitement des charges selon la méthode ABC



⁷ Piloter l'activité plus efficacement, ABC / ABM : la transparence des coûts et de la performance des activités. http://www.thevaluelab.com/Pages/Insight11_ActivityBasedCosting.html

2.2. Les Apports de la méthode ABC : une nouvelle vision

La méthode ABC propose un changement de vision sur l'organisation reposant sur l'analyse de processus transversaux, et présentant le calcul des coûts des extrants comme moyen et non comme finalité. C'est le moyen de fournir des informations plus précises aux managers sur les coûts afin d'aider la prise de décisions stratégiques et améliorer le profit de l'entreprise. Ces informations peuvent être utilisées pour le lancement de nouveaux produits/services, la pénétration dans de nouveaux marchés, le choix des processus de production les plus optimaux et le choix des mix produits/marchés. Le lien entre la méthode ABC et la prise de décision peut être appréhendé à deux niveaux : l'objet de coûts et l'activité.

2.2.1. Niveau « objets de coûts »

La méthode ABC est utile pour une prise de décision dans plusieurs domaines :

- ✓ **Personnaliser la gestion des clients** : Le calcul des coûts par client offre une vision plus claire permettant de distinguer les clients en fonction de leur rentabilité. Ceci permet d'améliorer la prise de décision sur les clients et de personnaliser leur gestion.
- ✓ **Identifier les activités qui créent de la valeur au produit/service final** de celles qui n'en créent pas. Elle permet de connaître la part de chaque activité dans la création de cette valeur. La méthode ABC permet de suivre le cheminement des ressources au travers des différentes activités et des objets de coût de l'entreprise. De plus les informations fournies permettent aux entreprises de revoir le processus de design des extrants en utilisant celui qui consomme le moins d'activités sans nuire à la qualité finale (Ittner et Larcker 2002).
- ✓ **Améliorer la politique de fixation des prix** : L'analyse des coûts permet d'évaluer la contribution des activités ou des produits à la rentabilité de l'entreprise, elle peut provoquer des changements d'organisation, mais elle ne se substitue pas au marché pour la fixation des prix. Le « vrai » coût complet d'un produit est une chimère, mais la précision de la méthode ABC permet une fixation des prix plus précise et permet des prises de décisions pertinentes. Cette analyse influence l'orientation des entreprises relative aux choix des métiers.
- ✓ **Choisir le mix produits/marchés le plus optimal** : Les décideurs ont besoin d'informations de coûts précises et détaillées sur les différentes combinaisons produits/marchés possibles afin de déterminer le mix produits/marchés qui maximise le profit. Selon Partridge et Perren (1998), la comptabilité par activité permet l'obtention d'informations complètes de coûts en se basant sur les simulations des différentes combinaisons produits/marchés.
- ✓ **Le budget par activités et le toyotisme** : Les décideurs sont amenés à ajuster leur mix produits/marchés ce qui implique une modification des ressources destinées à la réalisation des activités requises. Selon Cooper et Kaplan (1992), la comptabilité par activité permet d'estimer ces nouvelles consommations des ressources par la réalisation de budget par activité. Cet outil de pilotage permet ainsi de justifier toutes demandes supplémentaires en ressources pour certaines activités, de réduire, voire d'éliminer les gaspillages et de redéfinir l'utilisation des capacités internes afin de la rendre plus optimale. L'objectif de la budgétisation à base d'activités, est de permettre à l'entreprise de **générer le même rendement avec moins de ressources** et

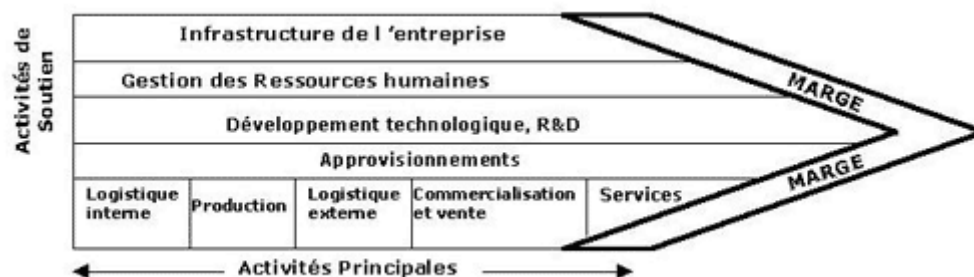
d'améliorer en conséquence la rentabilité. Cet objectif suit la philosophie développée par Shingo et Ohno consistant à « Utiliser moins pour faire plus » (le toyotisme).

- ✓ **Faire ou faire-faire ?** L'entreprise agit sur un marché concurrentiel, elle doit combiner judicieusement des activités pour créer une valeur intéressante sa clientèle finale en générant une marge (chaîne de valeur). Les informations fournies par la méthode ABC permet au décideur de comparer les coûts des produits/services dans le cas d'une réalisation interne et d'une sous-traitance (Swenson, 1995).

2.2.2. Niveau des activités

- ✓ **L'analyse de la chaîne de valeur :** Issue des travaux de Porter (1985, 1999), l'analyse de la chaîne de valeur met en évidence les sources internes de valeur permettant de satisfaire les clients. On y distingue *activités de base, opérationnelles* ou *principales* (cœur du métier) et *activités de soutien* (ou d'appui). Ces activités sont interdépendantes, et les liaisons entre activités conditionnent la création de valeur, comme les activités elles-mêmes. La comptabilité d'activité s'inscrit dans cette logique en révélant le découplage de l'organisation sachant qu'une approche transfonctionnelle (processuelle) s'opposerait ainsi à la logique traditionnelle de découpage de l'organisation. Elle facilite l'analyse de l'entreprise en analysant les coûts au niveau de chaque stade de sa chaîne de valeur. Ainsi, elle peut comparer ses coûts avec ceux des clients et des fournisseurs, et prendre des décisions sur l'intégration de certains stades dans sa chaîne interne. Grâce à cette nouvelle lisibilité des coûts, **l'attention des décideurs sera réorientée** des activités élémentaires productives vers des activités porteuses d'attributs de valeur, c'est-à-dire celles qui permettent de maintenir les avantages concurrentiels et constituent des facteurs de succès. L'entreprise pourra distinguer les activités créatrices de la valeur de celles non créatrices de la valeur et agir en conséquence sur elles.

Schéma 4 : La chaîne de valeur (Porter, l'avantage concurrentiel, 1985)



- ✓ **Révision de la structure :** Une entreprise à structure verticale crée des barrières de communication qui augmentent les coûts et le temps de réalisation des activités et influence négativement la qualité (Partridge et Perren, 1998). La méthode ABC permet de redessiner l'entreprise afin de la rendre plus cohérente avec la réalité.
- ✓ **Une vision « orientée client », Activity Based Management (ABM) :** La comptabilité par activité peut constituer un cadre cohérent et efficace pour la mesure et le pilotage de la performance. En permettant une analyse transversale de l'entreprise, par processus, elle introduit la notion d'activités homogènes. Elle postule que la performance d'une entreprise est le résultat de la coopération entre ses activités. Elle permet donc la compréhension des différents niveaux de performance et détermine ce

qui passe réellement au niveau des activités. Sur cette base, des comparaisons sont possibles entre les différentes performances (coûts, délais, qualité). La compétitivité de l'entreprise est ainsi favorisée puisqu'il est possible d'isoler les activités créatrices ou non de valeur ajoutée. Ainsi, la comptabilité par activités fournit des informations permettant un pilotage de la performance fondé sur les processus (ABM). La méthode « Activity Based Management (ABM) » est une représentation de l'entreprise en processus permettant le pilotage et l'orientation des décisions sur le long terme. L'amélioration de la performance par la maîtrise des processus est une méthode qui se caractérise par une **vision « orientée client »** du fonctionnement de l'entreprise.

2.3. Les obstacles à l'adoption de la méthode ABC

Plusieurs études reconnaissent les apports de cette méthode au management de l'entreprise (calcul et la modélisation des coûts, l'analyse de performance, la prise de décision, ...). La méthode ABC est la méthode idéale en théorie mais elle est compliquée à mettre en place. Cette méthode, cohérente avec les évolutions organisationnelles de la production, censée résoudre les problèmes d'inefficience des systèmes traditionnels de calcul des coûts et améliorer les performances de l'entreprise grâce à l'Activity Based Management (ABM), ne parvient pas à s'imposer. En effet, des recherches portant sur la diffusion de la méthode en France témoignent d'un faible taux d'adoption (environ 16 %), pourquoi ?

Plusieurs facteurs influencent l'adoption et le succès de mise en œuvre de la méthode ABC notamment d'ordre organisationnels et techniques. Parmi les problèmes qui surviennent lors de son implantation, il est question souvent des résistances aux changements, de l'absence d'un planning formalisé pour l'intégration progressive de la méthode et le coût élevé de la mise en œuvre.

- **La résistance au changement :** La méthode ABC a l'ambition de changer le fonctionnement de l'entreprise, tout en prévoyant un changement dans la façon de gérer. La résistance des individus de l'entreprise au changement est considérée comme le premier facteur qui entrave la mise en œuvre de la comptabilité par activité. Synonyme de risque pour les salariés, le changement peut remettre en question leurs intérêts. Cette résistance peut être justifiée si l'entreprise est leader sur son marché, réalise une rentabilité importante ou encore ne subit pas de forte concurrence (Player et Keys, 1995). Ces résistances proviennent également du regroupement des activités qui partagent le même inducteur et qui conduit à additionner des activités appartenant à des processus et à des centres de responsabilité différents. Elle implique le passage d'une vision verticale hiérarchisée, à une vision horizontale cloisonnée de l'entreprise pouvant entraîner des résistances des responsables fonctionnelles de l'entreprise du fait de la redistribution du pouvoir (Mévellec, 1995). Ces derniers auront moins de pouvoir, de prestige et d'importance dans l'entreprise et devront travailler ensemble de façon transversale sans barrière fonctionnelle (Player et Keys, 1995).
- **Les barrières culturelles :** L'appropriation des systèmes de coûts traditionnels par le personnel des entreprises créent chez eux des modèles mentaux, des représentations sur le comportement des coûts dans leurs entreprises. Cette croyance constitue un des obstacles majeurs dans l'implantation d'un système de comptabilité par activité. Une mise en œuvre réussie implique donc un changement de la culture d'entreprise. (Player et Keys, 1995)

- **L'absence d'un plan formel pour agir sur l'information de la méthode ABC :** L'implantation réussie de la méthode ABC requiert nécessairement l'élaboration et la mise en pratique d'un plan d'action. En effet, lors de la mise en œuvre de la méthode ABC, la surestimation de l'information comptable obtenue par la méthode est une erreur. Ce qui est plus important, c'est l'utilité de cette information dans la vie quotidienne de l'entreprise (Player et Keys, 1995).
- **Le modèle est complexe et peu compréhensible :** Les rapports publiés par les services finance/contrôle de gestion contiennent une terminologie comptable complexe, et non comprise par les utilisateurs.
- **Un coût prohibitif :** Décrire des processus est long, pénible à faire et source d'erreurs. Le développement des activités et du management de l'entreprise exige de cette dernière des adaptations de ses outils de gestion. La méthode ABC exige de l'entreprise une mise à jour de son modèle coût en termes de temps afin que les informations comptables soient les plus précises possibles.

Notons par ailleurs, que toutes les entreprises n'ont pas besoin de mettre en place une méthode ABC. Le choix semble dépendre d'une contingence technologique (Bouquin, 2003). Plus l'activité de production de l'entreprise est stable, les activités s'enchaînant toujours de façon plus ou moins identiques, plus l'entreprise peut se contenter de procédures de calcul de coûts simples.

A l'inverse, une entreprise fabriquant des produits qui consomment les ressources d'activité ne s'enchaînant jamais de la même manière devra adopter un système de calcul de coûts permettant de mettre en évidence cette complexité. La méthode ABC sera alors très utile : à l'image du plombier dont les activités sont à chaque fois singulières en fonction du type de chantier qu'il traite et qui devra réaliser un devis pour chacune de ses prestations (Berland N. 2009).

Il semble toutefois nécessaire de relativiser les résultats obtenus par le calcul des coûts pour mesurer et piloter la performance de l'entreprise. Le calcul des coûts guide l'action des managers mais est également sujet à caution. Il est alors question du regard porté sur les outils de gestion et de leur objectivité.

3. Des outils déterministes à des instruments déterminants et déterminés

L'argument de vente essentiel de la méthode ABC est celui de l'amélioration de la fiabilité dans l'évaluation du coût des produits. Cependant, un coût est la combinaison d'une série d'hypothèses et d'interprétations. De ce fait, un coût exact ne peut exister, il sera tout au plus pertinent par rapport à un besoin ou à une utilisation (Berlan, N. 2009). Pourtant, cette vision, considérant « la mesure exacte » des coûts par les nombres, comme gage de bonnes décisions, perdure. Cette vision trouve ses racines dans le positivisme d'Auguste Comte faisant des outils de gestion des vecteurs de rationalité neutres et objectifs.

Cependant, plusieurs auteurs (Rabardel, Lorino,...) ont souligné la nécessité de ne pas réduire les outils de gestion (méthode ABC) uniquement à une approche normative composée d'un ensemble d'outils neutres et objectifs (représentationnels). Ils doivent être appréhendés en prenant en compte les cognitions des acteurs de l'entreprise, « les nombres ne sont pas à négliger, mais les hommes encore moins » (Mevellec, 1995). Ils peuvent, en conséquence, être considérés comme un instrument qui interagit avec son environnement, s'influençant mutuellement.

3.1. Une vision rationaliste de la méthode ABC : un outil influençant

Selon le paradigme positiviste, l'outil de gestion se caractérise par son aptitude à répliquer la réalité et à la simuler, c'est un instrument « représentationniste » et « computationnelle ». La méthode ABC serait donc un outil ou instrument de mesure visant à « rendre compte » objectivement de la « réalité » économique de l'entreprise par l'intermédiaire de sa production chiffrée tout en échappant à la subjectivité du jugement humain. Mais ce n'est pas le seul rôle qui lui est assigné.

En effet, cet outil de gestion (méthode ABC) aide à constater des situations, à procéder à des analyses et à porter des jugements qui pèsent fortement sur les décisions. Cependant, outre leur influence sur les performances économiques et financières de l'entreprise, ils influencent également les conditions de travail, la nature des emplois, la gamme des produits offerts. Par conséquent, force est de constater que ces outils ne semblent pas si neutres dans la mesure où **ils déterminent notre niveau de vie, notre style de vie, notre cadre de vie**. Comme le rappelle Bouquin (1993 p 29), ces systèmes de contrôle de gestion ne doivent pas être appréhendés seulement comme « une simple technique de calcul qui s'applique aux objets, elle est fondamentalement un moyen d'orienter ou d'influencer les comportements des personnes ». C'est un vecteur de rationalisation, de normalisation des comportements (Grimand, 2006).

C'est dans cet esprit, que R.N. Anthony, en 1965, a fait évoluer sa définition du contrôle de gestion. En 1965, il considérait le contrôle de gestion comme un « processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation ». Puis quelques années plus tard, à un « processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (Anthony, 1988). Beaucoup sont restés sur la première définition du contrôle de gestion.

Les managers utiliseraient donc la méthode pour influencer le comportement des individus. L'utilisation d'une production chiffrée aurait des conséquences sur divers acteurs par son caractère informatif de façon **prédictible et déterministe**. Cette vision fait apparaître la comptabilité par activité (méthode ABC) comme une mécanique objective dans laquelle les individus seraient de simples agents réagissant aux stimuli de l'outil. De ce fait, **elle devrait**

être une science exacte permettant d'éclairer la « réalité » économique et financière de l'entreprise, et déterminant les modèles de comportements des acteurs de l'entreprise les plus appropriés afin d'assurer sa performance.

Cette vision invite à une perspective technocentrique, c'est-à-dire où l'homme occupe une position résiduelle, et où, son activité réelle est pensée dans les termes mêmes du processus technique.

D'un outil de gestion permettant une mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise et assurant sa performance, nous passons à un instrument d'influence (déterminant). Cependant, ce point de vue n'est pas à lui seul suffisant. C'est ainsi que d'autres auteurs considèrent que l'influence est réciproque et proposent une vision intégratrice des outils de gestion.

3.2. Un outil influençable : une approche instrumentale

L'outil de gestion se contente-t-il d'influencer ? Il semblerait que non.

La méthode ABC peut être considérée comme un instrument. C'est une entité fondamentalement mixte, constituée, du côté de l'objet, d'un **artefact**, et, du côté du sujet, de **schèmes d'utilisation** qui comprennent des dimensions représentatives et opératoires. Les schèmes d'utilisation constituent les entités psychologiques organisatrices au sens où l'entend Vygotski. Les deux composantes de l'instrument, artefact et schème, sont associées l'une à l'autre, mais elles sont également dans une relation d'indépendance relative ». (Lassègue, P.1962).

Par exemple, la méthode ABC repose sur le choix des inducteurs, mais ceci n'a rien d'automatique. Il faut trouver la meilleure représentation possible du fonctionnement de l'activité de l'entreprise, elle est donc sujet à débat. L'intervention humaine via les schèmes d'utilisation, subjective par nature, est donc nécessaire, à l'image de l'interprétation des résultats qui émanent de cette méthode. L'outil de gestion (méthode ABC), en tant qu'instrument, au sens de Rabardel, a donc une double nature objective et subjective. Elle influence et est influencée par les cognitions des acteurs de l'organisation.

La pratique témoigne d'utilisation différenciée d'outils de gestion identique au sein des organisations. Par conséquent, la méthode ABC et plus globalement les outils de gestion en tant d'instrument (artefact et schème d'utilisation) ne sont pas utilisés de la même façon dans la mesure où les schèmes d'utilisation relèvent de la dimension psychologique.

En conséquence, cette vision rationaliste et technocentrique excluant toute influence de l'homme sur la technique est un mirage. L'outil de gestion comptable n'est pas autosuffisant, il « **interagit avec son environnement historique, social et organisationnel** » et se **façonne mutuellement** (Colasse, 2012). C'est un instrument, un signe « matériel », présent dans la réalité « objective », d'un schème d'utilisation, toute unique car prise dans un contexte unique.

BIBLIOGRAPHIE

- Alcouffe S., (2002)**, « La diffusion de l'ABC en France : une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations », Communication au 23ème Congrès de l'AFC, Toulouse, p. 1-21.
- Alcouffe S., (2004)**, « La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France », Thèse de doctorat, HEC Paris.
- Alcouffe S. et Malleret V. (2004)**, « Les fondements conceptuels de l'ABC « à la française » », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2004/2 Tome 10, p. 155-177.
- Berland, N (2009)**, « Mesurer et piloter la performance » Crefige, Université Paris Dauphine
- Bertrand Thierry et Mevellec Pierre**, « ABC/M et transversalité : choix de conception et impacts potentiels », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2008/1 Tome 14, p. 7-31. DOI : 10.3917/cca.141.0007
- Bouquin H., (2003)**, « La comptabilité de gestion », 3ème édition, PUF, Paris.
- Bouquin H., (2006)**, « Comptabilité de gestion », 4ème édition, Coll. Gestion, Economica.
- Chiapello È. et Gilbert P. (2012)**, « Les outils de gestion : producteurs ou régulateurs de la violence psychique au travail ? », *Le travail humain*, 2012/1 Vol. 75, p. 1-18.
- Colasse B. (2012)**. Les fondements de la comptabilité. La Découverte « Repères ».Cooper
- R. et Kaplan R. S., (1992)**, « Activity-Based Systems : Measuring the Costs of Resource Usage », *Accounting Horizons*, September, p. 1-13.
- Cooper R. et Kaplan R.S., (1987)**, « How cost accounting systematically distorts product costs». In *Accounting Management - Field Study Perspectives*, Bruns Jr.W., Kaplan, R.S. (Eds.), Harvard Business School Press, Boston, p. 204-228.
- Cooper R., (1988)**, « The rise of activity-based costing-part one : what is an activity based costing system ? », *Journal of Cost Management*, vol. 2, p. 45-54.
- Cooper R., (1988)**, « The rise of activity-based costing-part two : when do I need an activitybase cost system ? », *Journal of Cost Management*, vol. 2, p. 41-48.
- Cooper R., (1989)**, « The rise of activity-based costing-part three : how many cost drivers do you need and how should you select them ?», *Journal of Cost Management*, vol. 3, p.38-49.
- Cooper R., (1989)**, « The rise of activity-based costing-part four : what activity-base cost systems look like ?», *Journal of Cost Management*, vol. 3, p. 34-46
- Cooper R., Kaplan R.S., (1988)**, « Measure costs right: make the right decisions », *Harvard Business Review*, vol. 66, n° 5, p. 96-103.
- Gervais M., (2005)**, « Contrôle de gestion », 8ème édition, Economica, Paris.
- Godowski C., (2004)**, « La dynamique d'assimilation des approches par activités dans le domaine bancaire », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 10, Volume 2, p. 179-196.
- Gosselin M., (2007)**, « A review of activity based costing : Technique, implementation and consequences », in *Handbook of Management Accounting Research*, vol. 2, Edited by Chapman C. S., Hopwood A. G. and Shields M., Elsevier, p. 647-670.
- Ittner C. D., Lanen W. N. et Larcker D. F. (2002)**, « The association between activity-based costing and manufacturing performance », *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, n° 3, p. 711-726.

- Johnson T. H. et Kaplan R. S. (1987)**, « Relevance Lost », Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan R. S. (1986)**, « Accounting lag : The obsolescence of cost accounting systems », California Management Review, vol. 28, n° 2, p. 174-199.
- Lorino P. (2002)**, Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion, Document de recherche ESSEC
- Lorino P. (1991)**, « Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », Dunod, Paris.
- Mévellec P. (1991)**, « Outils de gestion : la pertinence retrouvée », Editions Comptables Malcsherbes, Paris.
- Mévellec P. (1995)**, « La comptabilité à base d'activités : une double question de sens », Comptabilité – Contrôle – Audit, Tome 1, Volume 1, p. 62-80.
- Partridge M. et Perren L. (1998)**, « An integrated framework for activity-based decision making », Management Decision, vol. 36, n° 9, p. 580–588
- Rabardel P. (1999)** « Le langage comme instrument ? Eléments pour une théorie instrumentale élargie » in « Avec Vygotski », sous la direction d'Yves Clot, La Dispute, Paris 1999, page 283.
- Rabardel P. (1995)** « Les hommes et les technologies », Armand Colin, Paris, 1995. Cité par Lorino (2002).
- Rahmouni A. (2008)**. Thèse : « La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises : caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès ».