



HAL
open science

Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational

Isabelle Lacombe

► **To cite this version:**

Isabelle Lacombe. Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational. Gestion et management. Université Paris 12, 1997. Français. NNT : . tel-01565133

HAL Id: tel-01565133

<https://shs.hal.science/tel-01565133>

Submitted on 21 Aug 2017

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Institut de Recherche en Gestion (I.R.G.)
de l'Université Paris XII (Paris Val de Marne)

Thèse pour le doctorat es Sciences de Gestion
Présentée et soutenue le 4 décembre 1997
par **Isabelle LACOMBE**

Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM
dans le domaine des services :
applications dans un cadre multinational

Tome 1 : 1^{ère} et 2^{ème} parties

Directeur de recherche :

Pierre-Laurent BESCOS, Professeur au groupe E.S.C.P.

Jury :

- Alain BURLAUD, Professeur au C.N.A.M.
- Gérard KOENIG, Professeur à l'Université Paris XII (Paris Val de Marne)
- Michel LEBAS, Professeur au groupe H.E.C.
- Pierre MEVELLEC, Professeur à l'Université de Nantes
- Jacques MISSELIS, Responsable du Programme Education-Recherche chez Hewlett-Packard

Remerciements :

Je remercie la société Hewlett-Packard de m'avoir accueillie, et plus particulièrement Lionel Lapras et Jacques Misselis de m'avoir aidée à mettre en place la convention CIFRE qui m'a permis d'allier à la fois les aspects conceptuels et pragmatiques relatifs à la méthode ABC.

Je remercie également Pierre-Laurent Bescos pour les bons conseils et le suivi attentif qu'il m'a apportés tout au long de ces trois années.

Je remercie aussi toutes les personnes qui ont répondu à mon questionnaire. Et plus particulièrement le personnel de la société France Télécom avec qui j'ai plus directement travaillé.

Je remercie enfin mon père pour la relecture attentive de cette thèse.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	10
PARTIE I- L'APPLICATION DE LA METHODE ABC AU DOMAINE DES SERVICES	14
CHAPITRE 1- LES DEFICIENCES DU CONTROLE DE GESTION ET DE L'ANALYSE DES COUTS	
ACTUELS.....	15
<i>Section 1- Des organisations en profondes mutations</i>	<i>17</i>
<i>Section 2- La prise en compte de la chaîne de valeur et de la transversalité</i>	<i>21</i>
<i>Section 3- La remise en cause de l'orientation produit de la comptabilité de gestion</i>	<i>26</i>
<i>Section 4- La prise en compte d'autres éléments que les coûts</i>	<i>27</i>
CHAPITRE 2- LES REPONSES DE LA METHODE ABC.....	32
<i>Section 1- Les concepts de la méthode ABC/ABM.....</i>	<i>33</i>
<i>Section 2- Les apports de la méthode ABC.....</i>	<i>50</i>
1- Une meilleure allocation des coûts indirects.....	50
2- L'activité est bien comprise par les opérationnels	54
3- L'introduction de la causalité	58
4- La prise en compte de la notion de valeur et de transversalité	60
5- La hiérarchie de coût des dépenses indirectes et de support	60
6- La mesure des coûts de l'utilisation des ressources : le rôle des capacités inutilisées	63
7- Le rôle du contrôleur se modifie.....	64
8- Quelques applications de la méthode ABM.....	66
A- Le Benchmarking.....	66
B- L'opportunité de sous-traiter des activités.....	66
C- La budgétisation basée sur les activités.....	68
D- Le Business Process Reengineering	69
E- L'utilisation de l'ABM pour la gestion des besoins de financement d'exploitation	71
9- La mesure de performance ABC/ABM	71
<i>Section 3- Les limites de la méthode ABC</i>	<i>75</i>
1- La méthode ABC n'aurait pas encore fait totalement ses preuves	75
2- Le mode d'allocation des coûts de l'ABC ne serait pas plus pertinent que celui des méthodes traditionnelles.....	77
3- La méthode ABC semblerait trop compliquée.....	78
4- La méthode ABC devrait se focaliser davantage sur le consommateur	79
5- La méthode ABC ne résoudrait pas tous les problèmes.....	80
6- Des barrières structurelles pourraient freiner le passage à l'ABM.....	84
7- La comptabilité d'activité ne serait qu'un avatar des sections homogènes	85
CHAPITRE 3- LES CONDITIONS DE REUSSITE DE L'IMPLANTATION DE LA METHODE ABC/ABM	94
<i>Section 1- L'adaptation du contrôle de gestion aux contraintes et besoins actuels.....</i>	<i>95</i>
1- L'importance du système de mesure.....	95
2- Les aspects culturels	96
3- La gestion du changement	114

<i>Section 2- Les mesures d'accompagnement d'une mise en place réussie de l'ABC/ABM</i>	124
1- L'importance du soutien du management et la composition de l'équipe projet ABC	124
2- L'étendue du projet ABC	126
3- La disponibilité des données.....	127
4- Faut-il utiliser la méthode ABC en parallèle ou l'intégrer dans les systèmes d'information déjà existants ?	128
5- Le système ABC doit-il être substitué aux méthodes traditionnelles de suivi des coûts ou y a-t-il coexistence possible ?	134
CHAPITRE 4- LE DEVELOPPEMENT DU DOMAINE DES SERVICES	139
<i>Section 1- La définition du domaine des services</i>	140
1- Les propositions de définitions	140
A- La société de services.....	141
B- Les activités de service au sein des entreprises	141
2- Les exemples de classifications des services	143
<i>Section 2- Le poids du secteur des services</i>	146
<i>Section 3- Les spécificités des services par rapport au domaine industriel.....</i>	151
1- Le paysage économique se modifie, mettant l'emphase sur les activités de service	151
2- La prestation de service est difficile à définir et à délimiter	155
3- Les activités de service et la sous-traitance	159
4- Les différences intrinsèques entre les services et l'industrie et leur influence sur l'application de la méthode ABC.....	160
CHAPITRE 5- LA PRESENTATION DE QUELQUES APPLICATIONS ABC/ABM AU DOMAINE DES SERVICES	174
<i>Section 1- Les sociétés de service</i>	176
1- Les banques	176
2- Les assurances	177
3- Les sociétés de télécommunications	179
4- Le domaine de la santé : les hôpitaux et cliniques	181
5- Les hôtels.....	181
6- Les sociétés de transport.....	181
7- Les organismes publics.....	182
<i>Section 2- Les activités de service au sein des entreprises</i>	182
1- Les fonctions administratives et financières centrales et les frais généraux	182
2- La recherche et développement	184
3- Le marketing.....	185
4- Le service achats.....	187
CHAPITRE 6- LA CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE : LES APPORTS DE LA LITTERATURE.....	191
CHAPITRE 7- LES PISTES DE RECHERCHE DEGAGEES : LES CINQ DIMENSIONS D'ANALYSE.....	198
PARTIE II- L'ENQUETE SUR L'APPLICATION DE LA METHODE ABC AU DOMAINE DES SERVICES	209
CHAPITRE 8- LA PRESENTATION DES PRINCIPES DE L'ENQUETE.....	211
<i>Section 1- La méthodologie de recherche utilisée</i>	212

<i>Section 2- Le mode de recueil des données et l'échantillon</i>	220
CHAPITRE 9- LES EXPERIENCES ABC DU GROUPE HEWLETT-PACKARD.....	227
<i>Section 1- La présentation du groupe Hewlett-Packard</i>	229
<i>Section 2- Les projets ABC de Hewlett-Packard dans le domaine industriel</i>	234
1- L'expérience de la RND (Roseville Networks Division).....	234
A- La présentation de la division RND.....	234
B- Le système utilisé avant la mise en place de la méthode ABC.....	235
C- Les objectifs du projet ABC.....	236
D- La mise en place de la méthode ABC	237
E- Le bilan de la mise en place de la méthode ABC à RND	239
2- L'expérience de l'usine de Grenoble	241
A- La présentation des activités de Grenoble.....	241
B- La remise en cause de l'ancien système	241
C- Les évolutions du système en 1986.....	242
D- L'introduction du modèle " Cost Driver " en 1987.....	243
E- La déconnexion de l'ABC du système comptable en 1992-93.....	248
<i>Section 3- Les projets ABC de Hewlett-Packard dans le domaine des services</i>	251
1- L'expérience <i>Maintenance Informatique</i> : la diffusion de la méthode	252
A- La présentation du Service Clients et de la <i>Maintenance Informatique</i>	252
B- La remise en cause de l'ancien système pour le Service Client.....	253
C- La présentation des différentes expériences ABC au sein de l'organisation <i>Maintenance</i>	
<i>Informatique</i>	254
D- Les spécificités des approches adoptées pour les projets de la <i>Maintenance Informatique</i>	260
2- Les autres expériences ABC chez Hewlett-Packard	267
CHAPITRE 10- LA PRESENTATION DES AUTRES CAS	271
CHAPITRE 11- L'ANALYSE DES RESULTATS DE L'ENQUETE.....	285
<i>Section 1- Le rôle du secteur des services</i>	286
<i>Section 2- Les aspects culturels</i>	294
<i>Section 3- La difficulté de la mesure</i>	305
<i>Section 4- Le mode d'intégration de l'ABC par rapport aux systèmes d'information</i>	
<i>existants</i>	314
<i>Section 5- Le mode de mise en oeuvre du changement provoqué par l'introduction de</i>	
<i>l'ABC</i>	322
CHAPITRE 12- LES PROPOSITIONS POUR UNE METHODOLOGIE DE MISE EN PLACE REUSSIE DE LA	
METHODE ABC AU DOMAINE DES SERVICES.....	343
CONCLUSION	356
ANNEXES	360
REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES	481
BIBLIOGRAPHIE	501

TABLE DES ILLUSTRATIONS

<i>Tableau 2.1- La comparaison du calcul de coût des activités basé sur le Grand Livre ou sur les rapports de la comptabilité de gestion.....</i>	<i>45</i>
<i>Tableau 2.2- Les principaux coûts de production et leurs inducteurs.....</i>	<i>54</i>
<i>Tableau 2.3- Les avantages et inconvénients de la sous-traitance.....</i>	<i>67</i>
<i>Tableau 2.4- Les intersections entre fonctions et processus.....</i>	<i>68</i>
<i>Tableau 3.1- Les différences essentielles entre les sociétés à faible et forte distance hiérarchique</i>	<i>99</i>
<i>Tableau 3.2- Les différences clés entre les sociétés masculines et féminines.....</i>	<i>101</i>
<i>Tableau 3.3- La comparaison entre systèmes polychronique et monochronique.....</i>	<i>103</i>
<i>Tableau 3.4- Les cinq configurations organisationnelles d'Henri Mintzberg.....</i>	<i>107</i>
<i>Tableau 3.5- Les destinataires et finalités du suivi des coûts de revient</i>	<i>134</i>
<i>Tableau 4.1- France - Emploi total selon cinq secteurs depuis 1906.....</i>	<i>147</i>
<i>Tableau 4.2- L'emploi intérieur par grande branche tertiaire.....</i>	<i>149</i>
<i>Tableau 4.3- La contribution des services au PIB (valeur ajoutée).....</i>	<i>150</i>
<i>Tableau 4.4- La contribution des services à l'emploi.....</i>	<i>150</i>
<i>Tableau 4.5- Les désavantages structurels des services.....</i>	<i>165</i>
<i>Tableau 7.1- La correspondance entre les domaines d'analyse retenus pour la thèse et le numéro des questions posées lors des entretiens.....</i>	<i>200</i>
<i>Tableau 7.2- Les cinq dimensions de recherche retenues après la revue de la littérature.....</i>	<i>206</i>
<i>Tableau 8.1- L'approche phénoménologique d'une recherche.....</i>	<i>212</i>
<i>Tableau 8.2- Les 4 tests de Yin.....</i>	<i>219</i>
<i>Tableau 8.3- Les 15 sociétés et groupes composant l'échantillon</i>	<i>220</i>
<i>Tableau 8.4- Le profil des personnes interrogées</i>	<i>221</i>
<i>Tableau 8.5- Le nombre d'entretiens et le mode de recueil des données sur les 28 cas de l'échantillon étudié</i>	<i>222</i>
<i>Tableau 8.6- La composition des cas de l'échantillon en termes de secteur étudié</i>	<i>223</i>
<i>Tableau 8.7- La composition des groupes et sociétés de l'échantillon en termes d'effectifs.....</i>	<i>223</i>
<i>Tableau 8.8- L'effectif des entités concernées par l'application de l'ABC (service, site, ou société)..</i>	<i>224</i>
<i>Tableau 8.9- La composition des groupes et sociétés de l'échantillon en termes de chiffre d'affaires.....</i>	<i>224</i>
<i>Tableau 8.10- Le chiffre d'affaires des entités concernées par l'application de l'ABC.....</i>	<i>224</i>
<i>Tableau 9.1- L'allocation des coûts à la Roseville Networks Division</i>	<i>238</i>
<i>Tableau 9.2- La façon dont RND calcule le coût d'une carte de PC.....</i>	<i>239</i>
<i>Tableau 9.3- Le planning du projet cost driver.....</i>	<i>245</i>
<i>Tableau 9.4- Les exemples de centres de coûts pour l'organisation GPCD (division des ordinateurs personnels de Grenoble).....</i>	<i>247</i>

Tableau 9.5- Le planning du projet Mozart de SME (1992-93)	249
Tableau 9.6- La présentation de deux modèles ABC utilisés en 1996 à l'usine de Grenoble	250
Tableau 9.7- Le tableau synthétique de comparaison des 3 étapes d'évolution du modèle ABC au sein de l'organisation Maintenance Informatique	255
Tableau 9.8- L'exemple de présentations des processus et activités du modèle ABC Européen pour la Maintenance Informatique HW.....	257
Tableau 9.9- L'exemple de présentation des résultats ABC mondiaux pour la Maintenance Informatique HW	258
Tableau 9.10- Le planning du projet français pour la Maintenance Informatique	261
Tableau 9.11- Le planning du projet européen pour la Maintenance Informatique	263
Tableau 10.1- La présentation synthétique des études de cas du champ d'expérimentation	274
Tableau 10.2- La description des projets ABC étudiés lors du champ d'expérimentation.....	279
Tableau 11.1- Question 35 : ABC est-il plus difficile à implanter dans le secteur des services ?.....	286
Tableau 11.2- Question 36 : Spécificités de l'application de la méthode ABC au domaine des services	287
Tableau 11.3- Question 37 : Différences d'application dans les activités de support	288
Tableau 11.4- Questions 1 et 6 : Corrélation entre l'adoption et le secteur (par expérience).....	288
Tableau 11.5- Questions 10 et 11 : Objectifs fixés et atteints pour les expériences ABC/ABM	289
Tableau 11.6- Question 6 : Etat d'avancement de l'expérience ABC	290
Tableau 11.7- Question 12 : Décisions prises avec ABC	291
Tableau 11.8- Question 17 : Problèmes rencontrés lors de la mise en place de l'ABC/ABM.....	292
Tableau 11.9- Question 42 : Inconvénients de l'ABC/ABM.....	293
Tableau 11.10- Question 41 : Avantages de l'ABC/ABM.....	293
Tableau 11.11- Question 40 : Les spécificités culturelles du contrôleur de gestion (en nombre de sociétés)	295
Tableau 11.12- Question 27 : Faut-il son propre modèle ?	302
Tableau 11.13- Question 26 : Modèle ABC identique ou différent des autres entreprises ?.....	302
Tableau 11.14- Question 33 : ABC est-il un moyen d'harmonisation ?.....	303
Tableau 11.15- Questions 21 et 39 : Niveau de détail préféré pour les systèmes comptables croisé avec le nombre d'activités (par expérience)	305
Tableau 11.16- Question 19 : Mode de répartition du temps sur les activités	306
Tableau 11.17- Question 25 : Mode d'intégration du système ABC	313
Tableau 11.18- Question 7 : Ampleur du projet ABC	314
Tableau 11.19- Question 24 : ABC et l'ancien système	315
Tableau 11.20- Question 23 : Logiciel utilisé	315
Tableau 11.21- Question 28 : Fréquence de calcul des résultats ABC	318
Tableau 11.22- Question 29 : Fréquence de révision des activités	318
Tableau 11.23- Question 30 : Mode de révision des activités	319
Tableau 11.24- Questions 11 et 23 : Corrélation entre le logiciel utilisé et les objectifs atteints (en nombre d'expériences).....	320

Tableau 11.25- Question 2 : Reproches faits au système traditionnel	323
Tableau 11.26- Question 3 : Qui faisait des reproches au système traditionnel ?	323
Tableau 11.27- Question 9 : Fonction du décideur de la mise en place de la méthode ABC.....	324
Tableau 11.28- Question 4 : Raisons du choix de l'ABC/ABM.....	325
Tableau 11.29- Question 13 : Existence d'expériences ABC/ABM antérieures au sein du groupe ou de l'entreprise.....	325
Tableau 11.30- Question 5 : Comment ont-ils entendu parler d'ABC	326
Tableau 11.31- Question 15 : Interventions extérieures	326
Tableau 11.32- Question 16 : Formation à la méthode ABC/ABM.....	327
Tableau 11.33- Question 8 : Nombre de personnes dans l'équipe projet	327
Tableau 11.34- Question 8 : Composition de l'équipe projet ABC/ABM.....	328
Tableau 11.35- Question 9 : Fonction du valideur du projet ABC.....	328
Tableau 11.36- Question 32 : Catégories de personnes recevant les résultats ABC.....	329
Tableau 11.37- Question 34 : Evolutions prévues pour le projet ABC/ABM	330
Tableau 11.38- Les étapes de l'implantation de l'ABC/ABM chez Hewlett-Packard (organisation Maintenance Informatique)	331

Figure 1.1- La structure de coûts actuelle des entreprises comparée à l'effort qu'y consacrent les comptables et contrôleurs de gestion.....	18
Figure 1.2- Les subdivisions d'une chaîne de valeur	21
Figure 1.3- De l'organisation fonctionnelle à l'organisation transversale	23
Figure 1.4- La logique d'allocation des charges indirectes dans le système français.....	25
Figure 1.5- Les coûts du cycle de vie	30
Figure 2.1- Le principe de base de l'allocation de la comptabilité d'activité.....	34
Figure 2.2 - L'approche Top-Down et Bottom-Up et l'Activity-Based Costing (ABC).....	42
Figure 2.3- Le cheminement de la méthode ABC	43
Figure 2.4- La répartition des ressources entre les activités	45
Figure 2.5- Le comportement des coûts	52
Figure 2.6- Les logiques d'ingénierie organisationnelle et de pilotage sont transversales par rapport aux logiques de causalité et de calcul de coût de revient	59
Figure 2.7- La hiérarchie de coûts.....	62
Figure 2.8- La boucle d'analyse d'activité, fondement de l'ingénierie organisationnelle	73
Figure 2.9- Les différences de rentabilité et de consommation d'activités entre les clients du portefeuille.....	74
Figure 2.10- La cascade d'allocation des coûts.....	89
Figure 3.1- Les cinq configurations de Mintzberg projetées sur une matrice distance hiérarchique/contrôle de l'incertitude avec un pays type par configuration	108
Figure 3.2- Le modèle de management de différents pays européens	109
Figure 3.3- Les outils pour faire face à l'incertitude changent avec le degré de celle-ci	116

<i>Figure 3.4- Le modèle de changement comptable</i>	<i>122</i>
<i>Figure 3.5- La position du progiciel ABC</i>	<i>130</i>
<i>Figure 4.1- La représentation des activités de service</i>	<i>143</i>
<i>Figure 4.2- Les facteurs entravant l'évaluation des performances des activités discrétionnaires.....</i>	<i>169</i>
<i>Figure 7.1- Le modèle d'interactions entre les dimensions de recherche</i>	<i>201</i>
<i>Figure 7.2- Les lois générales, constructions locales et forces intermédiaires de structuration</i>	<i>204</i>
<i>Figure 9.1- Les principales étapes du processus de diffusion de la méthode ABC chez Hewlett-Packard ayant conduit à la mise en place au sein de l'organisation Maintenance Informatique.....</i>	<i>233</i>
<i>Figure 9.2- Le système d'analyse des coûts avant 1986</i>	<i>242</i>
<i>Figure 9.3- Le modèle de calcul des coûts entre 1986 et 1988</i>	<i>243</i>
<i>Figure 9.4- La démarche générale de calcul des coûts chez Hewlett-Packard France</i>	<i>246</i>
<i>Figure 9.5- Les activités et inducteurs du modèle ABC de SME (en juin 1993).....</i>	<i>249</i>

INTRODUCTION

Face à la concurrence internationale actuelle s'exerçant dans un contexte prolongé de crise économique, de nombreuses entreprises françaises ont remis en cause leurs outils de contrôle de gestion. En particulier, les méthodes traditionnelles d'analyse des coûts et de mesure des performances sont apparues de plus en plus inadaptées. Ainsi, les techniques de production se sont transformées (juste à temps, qualité totale, automatisation des lignes de production), mettant l'accent sur les délais et la qualité. Les activités de support comme les activités d'aide au management de l'entreprise telles l'informatique, le marketing, la distribution, la gestion des ressources humaines, etc. et les activités de conception se sont développées. Ceci entraîne une croissance des coûts indirects. La part des services s'est accrue dans l'économie et il est nécessaire de tenir compte de leurs spécificités. Les marchés se sont internationalisés et les besoins des clients se sont étendus. En outre, le développement de nouveaux produits s'est accéléré. Tout cela se traduit par une complexité accrue de l'entreprise, de son environnement et de ses produits. Le cycle de vie des produits s'est modifié ; les activités de conception étant devenues très importantes. Il est dorénavant essentiel d'utiliser des méthodes capables de rendre compte de cette diversité et cette complexité, mais aussi de représenter l'entreprise de manière pertinente et non biaisée par l'utilisation d'inducteurs non adaptés. Il est maintenant primordial de s'intéresser à la mesure de performance autre que financière et de considérer des éléments tels que les délais et la qualité. Ces méthodes traditionnelles fourniraient, en outre, des résultats difficilement exploitables par les utilisateurs comme les cadres opérationnels et seraient déconnectées de la réalité de l'entreprise. Par exemple, ces outils donneraient des chiffres qui n'expliquent pas vraiment les relations entre l'utilisation des ressources et les choix stratégiques. Par ailleurs, la maîtrise des charges par le responsable d'un centre de responsabilité serait rendue difficile, car il ignore bien souvent les causes à l'origine des frais qui lui sont imputés et les clefs de répartition utilisées.

En réponse à cette crise des outils de contrôle de gestion, une nouvelle méthode basée sur le concept d'activité est apparue (Activity-Based Costing ou Comptabilité d'Activité). Partant d'une révision des modalités de calcul des coûts, cette méthode a été enrichie pour déboucher sur un management rénové de la performance (Activity-Based Management ou Management des Activités). Nous désignerons par la suite cet ensemble d'apports conceptuels sous le terme générique de méthode ABC.

La méthode ABC présenterait des avantages non négligeables. La réponse serait mieux adaptée aux besoins des responsables opérationnels et aiderait à la prise de décision par le biais de l'analyse des activités qui les responsabiliserait en leur communiquant des indicateurs de performance utilisables directement. La modélisation de l'entreprise serait plus pertinente qu'avec les méthodes traditionnelles (les centres d'analyses présentés dans le Plan Comptable Général de 1982), car la répartition des coûts indirects se ferait de manière moins arbitraire. Cette méthode serait recommandée comme moyen d'analyse des frais généraux, en particulier pour une affectation des ressources en phase avec les axes stratégiques de l'entreprise et ses facteurs clés de succès. En définitive, la méthode ABC permettrait une meilleure allocation des ressources, un pilotage de la performance en relation avec les axes

stratégiques et une adaptation du système d'information aux besoins de la direction générale et des cadres opérationnels. Cette méthode permettrait une réduction des coûts et le calcul de coûts de revient plus pertinents.

La méthode ABC est née des recherches du CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing - International). Elle a donc été le fruit des préoccupations du secteur industriel dans lequel on pratique un calcul détaillé des coûts. Cependant, le domaine des services emploie maintenant environ les deux tiers de la population active (64%)¹. L'enjeu n'est donc pas négligeable. Ces emplois se localisent dans les entreprises de service, mais aussi de plus en plus dans les activités de service au sein des entreprises. On note par ailleurs que **les activités de services seraient peu analysées**. Comme nous le verrons, elles seraient plus difficilement mesurables. Leur produit final serait différent du produit industriel, car il serait immatériel, non stockable et moins standardisé. Dans le cadre des activités de services, on se contenterait plutôt d'affecter et de contrôler des budgets globaux sans véritablement mettre en relation les ressources consommées, les objectifs et les résultats obtenus. On peut se demander s'il ne serait pas nécessaire d'utiliser des méthodes d'analyse plus pertinentes dans le domaine des services qui s'avère être primordial dans l'économie actuelle. On note toutefois que **la méthode ABC commencerait à être utilisée dans les sociétés de services** (banques, assurances, hôpitaux par exemple) **et dans les activités de service des entreprises** (l'informatique, le marketing, la distribution, la gestion des ressources humaines, le service après-vente, etc.). Les activités de service comportent certaines spécificités et l'on peut se demander s'il ne serait pas nécessaire d'adapter et de développer les concepts de la méthode ABC au domaine des services.

Cette méthode est beaucoup utilisée par de grandes entreprises ou groupes multinationaux. Elle permettrait une uniformisation des systèmes de coûts entre les différentes filiales situées dans divers pays. L'ABC constituerait en quelque sorte un langage commun. Cependant, on peut avancer que les pays possèdent tous leur propre culture. Ces facteurs culturels peuvent pousser à des adaptations spécifiques à chaque pays. Nous chercherons à cerner les **facteurs de réussite ou d'échec liés au contexte culturel de différents pays dans l'application de la méthode ABC**.

On peut, en outre, penser qu'implanter l'ABC/ABM entraîne des difficultés. Le personnel pourrait éprouver des difficultés à accepter un nouveau système de calcul et de management des coûts et de la performance. Ce travail proposera donc également **une démarche de mise en oeuvre des changements en matière de contrôle de gestion dans un cadre international**.

En définitive, notre recherche rentre dans le cadre des travaux actuels visant à évaluer les apports et limites de la méthode ABC pour répondre aux besoins des entreprises. Cette thèse cherche ainsi à établir des préconisations dans le cadre d'une mise en oeuvre dans le domaine des services et de proposer les adaptations nécessaires dans un cadre international.

¹ Cf. p. 2 dans Fessard Jean-Luc, *Le temps du service. Relever le défi du temps dans les activités de service*, Dunod (Paris), 1993.

La méthodologie utilisée pour notre recherche a comporté les étapes suivantes :

- Analyse des apports conceptuels actuels de la méthode ABC : comment évoluent les concepts ? Comment ont-ils été appliqués ?

- Etude des spécificités du domaine des services (sociétés et activités de service au sein des entreprises) par rapport aux activités de production ;

- Analyse de cas publiés concernant l'application de la méthode ABC à différentes sociétés de service et à des activités de service au sein des entreprises ;

- Enoncé d'un certain nombre d'axes de recherche dégagés de l'étude de la littérature ;

- Pour valider ces pistes de recherche, une grille d'analyse sous forme d'un questionnaire a été constituée pour comparer les différentes expériences : contexte, activités, problèmes rencontrés par les systèmes traditionnels de contrôle de gestion, méthodes utilisées, besoins, résultats obtenus avec la méthode ABC, difficultés rencontrées, utilisation ultérieure de la méthode.

- Construction d'un champ d'observation basé en grande partie sur la société Hewlett-Packard qui offre un éventail important d'expériences ABC à travers le monde. Ce groupe a été l'un des premiers à adopter la méthode dans les années quatre-vingt aux Etats-Unis et nous avons eu l'opportunité de participer activement à certains projets en Europe et dans le monde. Il nous a été possible également de contribuer à l'élaboration de la nomenclature d'activités pour le projet ABC de France Télécom. Des contacts avec d'autres entreprises qui ont implanté la méthode ABC ou sont en phase de projet ont permis d'avoir des points de comparaison et d'assurer la validité externe de notre étude. Des entretiens ont été menés pour chaque expérience, et des sources documentaires internes à ces sociétés ont aussi été utilisées (notamment pour les expériences déjà menées antérieurement à la thèse).

- Dépouillement et synthèse des études terrain ;

- Propositions et apports pour la mise en oeuvre.

Une première partie examinera donc la nécessaire évolution des outils de contrôle de gestion et l'opportunité d'utiliser la méthode ABC dans le domaine des services, principalement en se basant sur les travaux de recherche, ouvrages et articles de chercheurs et praticiens déjà publiés. Une deuxième partie présentera l'enquête réalisée sur le champ d'expérimentation. Le but sera d'effectuer des propositions pour une application réussie de la méthode ABC au domaine des services¹.

¹ Un résumé des notions abordées dans chacun des chapitres se situe à la fin de chacun d'entre eux.

**PARTIE I- L'APPLICATION DE LA METHODE
ABC AU DOMAINE DES SERVICES**

**CHAPITRE 1- LES DEFICIENCES DU CONTROLE DE GESTION
ET DE L'ANALYSE DES COUTS ACTUELS**

Aujourd'hui, les méthodes traditionnelles d'analyse des coûts et de contrôle de gestion traversent une crise et semblent inadaptées au contexte et aux besoins des entreprises.

Il existe plusieurs méthodes de comptabilité de gestion. La plus connue est celle des **coûts complets**. Selon Alain Burlaud et Claude Simon, le coût complet n'a pas pour objectif premier d'apporter une aide à la gestion, mais correspond plutôt à la recherche d'un mode d'évaluation¹. Normalement le prix doit être supérieur ou égal au coût complet. On parvient à ce coût complet grâce à la méthode des **sections homogènes** née en France en 1927². Dans cette méthode, les charges à incorporer sont triées sur la base de leurs relations avec les produits. Celles qui ne peuvent être rattachées directement aux produits sont ventilées dans les centres d'analyses ou leurs subdivisions, les sections homogènes³. Au cours de la première phase, ces charges indirectes par rapport aux produits sont affectées sur la base d'une autre relation : leur caractère direct par rapport à une activité homogène. Certaines sections homogènes s'échangent des prestations. Deux cas sont à envisager : les prestations hiérarchisées et les prestations réciproques. Le cas des prestations hiérarchisées ne pose pas de problème technique. Il suppose tout simplement l'organisation des calculs de telle sorte que la hiérarchie soit respectée. Les sections auxiliaires qui ne bénéficient d'aucune prestation sont traitées en premier. Elles se déversent sur l'ensemble des autres sections auxiliaires et principales sur la base du facteur de répartition retenu. Au lieu d'être unidirectionnelles, les prestations réciproques sont bidirectionnelles. La répartition secondaire nécessite de définir le système d'équations décrivant les prestations réciproques afin de les résoudre. On obtient alors l'évaluation simultanée de tous les coûts globaux des sections concernées par les prestations réciproques. Ces résultats étant connus, on procède à la répartition secondaire traditionnelle⁴.

Pour Michel Lebas, l'un des avantages de la méthode des sections homogènes est qu'elle ne prescrit pas l'unité d'oeuvre de chaque centre de responsabilité, mais bien au contraire qu'elle invite l'utilisateur à choisir l'unité de mesure de la prestation qui est la plus plausible, pour chaque cas particulier, pour expliquer le niveau des coûts accumulés dans le centre de responsabilité⁵. La méthode encourage donc une diversité appropriée, voire une multiplicité, des bases d'attachement qui devraient refléter une relation de causalité : c'est parce qu'il y a tel ou tel volume de prestation dans ce centre que ses coûts (séparés entre fixes et variables) sont ce qu'ils sont. L'accent est mis sur le volume de prestation, donc par extension le volume de produits ou services élaborés et commercialisés. On cherche donc la minimisation du coût qui passe soit par l'augmentation des volumes, soit par le recours à la sous-traitance pour l'obtention d'une ou plusieurs des prestations internes dont le coût, qu'on peut calculer sans peine, ne serait pas compétitif, principalement pour des raisons de taille critique.

¹ Cf. p. 13 dans Burlaud Alain, Simon Claude, *La comptabilité de gestion*, Vuibert, 1993, 451 p.

² Le Colonel Rimailho et son groupe de travail de la CEGOS ont défini cette méthode en 1927 mais la première publication ne date que de 1937, soit après 10 années d'expérimentation (CEGOS, *Méthode uniforme de calcul des prix de revient*, Paris : CEGOS, 1937).

³ La section homogène est le niveau d'affectation le plus fin.

⁴ Cf. pp. 35-36 dans Mévellec Pierre, *Le Calcul des Coûts dans les Organisations*, éditions La découverte (Paris), 1995, 124 p.

⁵ Lebas Michel, *Du coût de revient au management par les activités*, *Revue Française de Comptabilité* n° 258, juillet-août 1994, pp. 45-51.

Il existe également de **nombreuses autres méthodes de comptabilité de gestion : celle des coûts partiels**. Alain Burlaud et Claude Simon citent ainsi les méthodes du coût fixe, variable, marginal, différentiel, contrôlable, évitable, discrétionnaire, structurel, par fonction, d'opportunité¹. Elles permettent d'éclairer utilement certains choix lorsque la méthode des coûts complets n'est pas adaptée.

L'ouvrage de Thomas H. Johnson et Robert S. Kaplan est souvent retenu comme un des points de départ de la remise en cause officielle des méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion². En France, plusieurs auteurs comme Henri Bouquin, Alain Burlaud, René Demeestère, Michel Lebas, Philippe Lorino et Pierre Mévellec ont également présenté les déficiences de la comptabilité de gestion actuelle. Il est possible de classer l'ensemble des arguments communément avancés selon plusieurs facettes. Les organisations sont en profondes mutations et nécessitent des adaptations de la comptabilité de gestion pour suivre une complexité accrue et une modification de la structure des coûts au sein des entreprises, mais aussi pour utiliser des clés de répartition plus adaptées (section 1). Dorénavant, les notions de transversalité et de chaîne de valeur sont considérées comme une possibilité de mieux gérer l'organisation et de faire baisser les coûts. La comptabilité de gestion se doit alors d'intégrer ces notions (section 2). En outre, la comptabilité de gestion ne doit plus uniquement considérer la notion de volume de produit fini. Cela conduit, en effet, au calcul de coûts de revient inexacts de par l'utilisation de mauvaises clés de répartition et de par le fait que le produit n'est pas le seul élément consommateur de ressources (section 3). Les méthodes de comptabilité et de contrôle de gestion doivent prendre en considération d'autres éléments que les coûts. Les concepts de qualité, de délai et de cycle de vie notamment sont maintenant primordiaux (section 4).

Section 1- Des organisations en profondes mutations

L'époque actuelle se distingue par des mutations très profondes au sein de l'environnement technologique et concurrentiel des sociétés. Par ailleurs, le développement des activités de service dans l'économie et à l'intérieur même des entreprises se caractérise par le poids relativement plus important qu'auparavant des coûts joints et des coûts indirects dans les coûts totaux. De plus, le coût de revient unitaire calculé avec les méthodes traditionnelles résulte d'une cascade d'allocations fondées sur des bases trop souvent arbitraires ou irréalistes. Il perd de sa pertinence³.

Les activités dites de support, telles que l'informatique, le marketing, la distribution, la gestion des ressources humaines, etc., sont souvent traitées comme des coûts indirects de

¹ Cf. p. 62 dans Burlaud Alain, Simon Claude, *La comptabilité de gestion*, Vuibert, 1993, 451 p.

² Johnson H. Thomas, Kaplan Robert S., *Relevance lost - The rise and fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston 1987, 269 p.

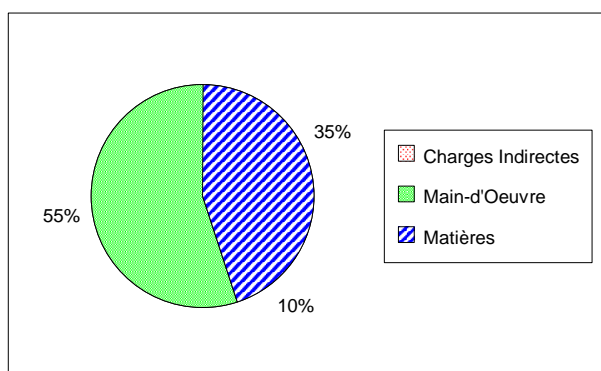
³ Cf. p. 205 dans Lebas Michel, Chapitre « Méthode ABC » dans Ouvrage collectif, *10 outils clés du Management*, Les éditions du Go/Les presses du management, Paris, 1996, 283 p.

peu d'importance, voire simplement qualifiées de "frais généraux" ou encore de frais de structure¹.

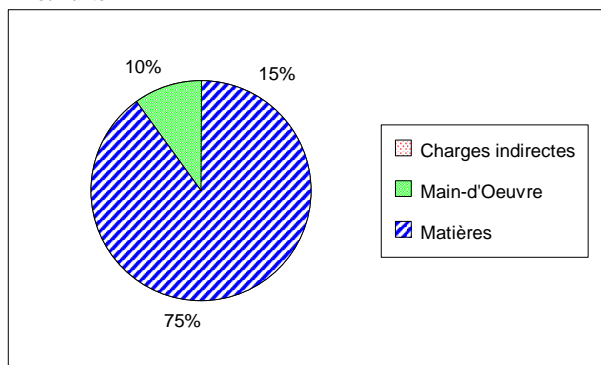
De même, dans la composition des coûts des produits, **la part des charges directes a diminué au profit des charges indirectes sans que cela se soit traduit par des changements dans la manière de traiter les différentes rubriques de coûts**. Ainsi, Callie Berliner et James A. Brimson montrent que faute de méthode appropriée, il existe un écart entre la structure de coûts réelle des entreprises et l'effort consacré par les comptables et contrôleurs de gestion à suivre chaque rubrique (cf. figure 1.1).

Figure 1.1- La structure de coûts actuelle des entreprises comparée à l'effort qu'y consacrent les comptables et contrôleurs de gestion²

La structure de coûts est généralement la suivante :



alors que la répartition des efforts consacrés aux différents types de coûts par la comptabilité de gestion est généralement la suivante :



Une enquête menée en 1990 auprès des fabricants américains, a établi que plus de 93% des personnes interrogées utilisent encore **la main-d'oeuvre directe** comme base pour la ventilation des frais généraux, alors que la main-d'oeuvre directe est une part mineure dans les coûts de production pour de nombreuses sociétés³. En conséquence, la base d'allocation devient proportionnellement plus faible que les coûts à allouer. Dans certains secteurs

¹ Cf. p. 32 dans Kipfer Jacqueline ; *Quelle comptabilité de gestion ? Pour quoi faire ?*, *Revue Française de Comptabilité* n° 226, Septembre 1991, pp. 29-40.

² Berliner Callie, Brimson James A., *Cost management for today's advanced manufacturing : the CAM-I conceptual design*, Boston, Harvard Business School Press, 1988, 253 p.

³ Cf. p. 68 dans Sharon G. Sutton ; *Une nouvelle ère de la comptabilité*, *Revue française de gestion industrielle*, n°2, 1992, p. 66-77.

d'activité de pointe tels que l'électronique, la main-d'oeuvre ne représente plus que de 2 à 6% du coût global¹. La part de main-d'oeuvre directe est de 10 à 15% dans la valeur ajoutée contre plus de 50% dans les années soixante².

On constate alors les paradoxes suivants :

- on consacre des efforts acharnés au suivi de la main-d'oeuvre directe qui représente une part décroissante des coûts, et on traite de façon très sommaire les coûts indirects dont la part est croissante ;

- on a tendance à imputer au produit d'autant moins de frais généraux que la fabrication de ce dernier est automatisée. Alors qu'en réalité l'introduction d'automatismes s'accompagne en général d'un gonflement de coûts indirects induits (services techniques s'occupant des robots, contrôles, amortissements, mises au point, etc.).

Par exemple, le temps réel de fabrication représente généralement moins de 10% du temps total de production ; le reste est composé des opérations de manutention, de stockage ou représente des temps d'attente et de préparation.

Pour le calcul des coûts de revient, on applique des unités d'oeuvre par centre de coûts, calculés uniquement à partir des temps opératoires : cela conduit à négliger les effets d'une multitude de coûts engendrés par des opérations non directement productives. Ainsi, deux produits ayant les mêmes temps opératoires, mais des temps de stockage et de manutention très différents auront les mêmes coûts de revient. Il faudrait donc utiliser d'autres systèmes d'analyse et d'autres unités d'oeuvre que la main-d'oeuvre directe.

En général, on recherche l'utilisation maximale des capacités machines et de la main-d'oeuvre directe : chaque section est incitée à accroître le plus possible son activité pour saturer sa capacité installée : c'est une logique issue de la recherche d'économies d'échelle. Mais s'il existe des goulots d'étranglement dans une étape suivante du processus de production, les stocks intermédiaires se multiplient (d'où des coûts de stockage, de détérioration ou d'obsolescence des pièces stockées). Cette situation n'est alors pas prise en compte dans le calcul des coûts de revient.

Le système analytique selon les sections homogènes (ou centres d'analyse) serait donc inadapté au contexte actuel. Il inciterait à agir en priorité sur la main-d'oeuvre directe pour baisser les coûts de revient en négligeant l'impact des frais généraux. Par exemple, on fera un investissement d'automatisation pour réduire les coûts de main-d'oeuvre directe ; donc on réduira proportionnellement les coûts de revient, mais l'augmentation réelle des coûts indirects sera mal prise en compte. Perdue dans la masse des coûts, elle peut être très importante. Soulignons cependant que, de plus en plus, les entreprises s'intéressent de très près aux actions visant à diminuer les frais généraux³.

¹ Cf. p. 31 dans Kipfer Jacqueline ; *Quelle comptabilité de gestion? Pour quoi faire?*, Revue Française de Comptabilité n° 226, Septembre 1991, pp. 29-40.

² Cf. p. 87 dans Danziger Raymond, *Experts comptables : l'usine, vous connaissez ?*, Revue Française de Comptabilité n° 226, Septembre 1991, pp. 86-92.

³ De nombreux articles sur ce thème sont publiés, prouvant l'intérêt porté sur la baisse des frais généraux. On peut citer : Botella Jean, Le Gouill Valérie, Gonnon Manuella, *Frais généraux : les recettes des "cost killers"*, L'essentiel du Management, N°3, Paris, Mai 1995, pp. 38-48.

Dans d'autres cas, des actions efficaces peuvent ne pas être perçues comme les changements d'organisation de production visant au JAT (Juste A Temps), à la réduction des stocks et des délais conduisant à des gains financiers très importants.

Les méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion auraient en outre **une vision passéiste** et non adaptée. Philippe Lorino évoque même une "gestion au rétroviseur". Il considère que les comptabilités analytiques traditionnelles constatent a posteriori et sont une technique d'"inspection des coûts". Cela entraîne un niveau élevé de gaspillage et la déresponsabilisation des acteurs¹. Nous pouvons ajouter le manque de pertinence pour la prise de décision.

De même, les calculs de coûts prévisionnels engendrent une vision déformée de la réalité. Ainsi Michel Lebas explique²:

"Le coût de revient complet est un indicateur global et rétroactif de performance. En effet, il ne peut être calculé qu'une fois que les biens ou les services ont été vendus et que le volume est donc connu. Il est le reflet de toutes les actions qui ont été prises préalablement à la vente. Même dans le cas de coûts prévisionnels, il ne peut s'agir que d'une mesure synthétique qui reflète le volume de vente et de production de tous les produits fabriqués et vendus. Ce n'est pas un outil de pilotage de l'entreprise. Cela supposerait qu'il fournisse des informations permettant au gestionnaire de "rectifier le tir" avant la fin du cycle d'action. Certes, les coûts de revient prévisionnels sont des outils de prise de décision, mais ce ne sont pas des outils de pilotage de l'entreprise pour le court ou le moyen terme. En outre, ils reposent sur des hypothèses de portefeuille de produits ou services vendus qui sont des hypothèses de moins en moins robustes".

Une autre évolution concerne **la mondialisation des échanges**. Elle a entraîné des modifications de comportement au sein des entreprises et l'émergence de besoins nouveaux en matière de contrôle de gestion et d'analyse des coûts. Les entreprises sont à la recherche de leur taille critique pour lutter à l'échelle internationale et développent des ententes (joint ventures, réseaux...), ou multiplient les opérations de fusion/acquisition. Elles cherchent également de plus en plus à délocaliser leur production. La concurrence s'internationalise : de nouveaux compétiteurs apparaissent (en Asie notamment), ce qui entraîne un développement du nombre de produits proposés pour faire face aux demandes de plus en plus variées de la clientèle. La maîtrise des délais devient primordiale. Dans ce domaine les entreprises japonaises sont très compétitives et sont enviées par leurs concurrentes européennes et américaines.

Toutes ces évolutions conduisent à remettre en cause les méthodes d'analyse des coûts et de contrôle de gestion. Afin de faire face à la concurrence par les prix et à la réduction des coûts, il est aujourd'hui nécessaire de prendre en considération la complexité dans les entreprises, mais aussi d'utiliser des clés de répartition adaptées à la structure des coûts. On peut aussi s'intéresser à la façon dont la société est organisée pour répondre à la demande du consommateur. Nous allons voir maintenant que l'entreprise se tourne vers la transversalité et la chaîne de valeur.

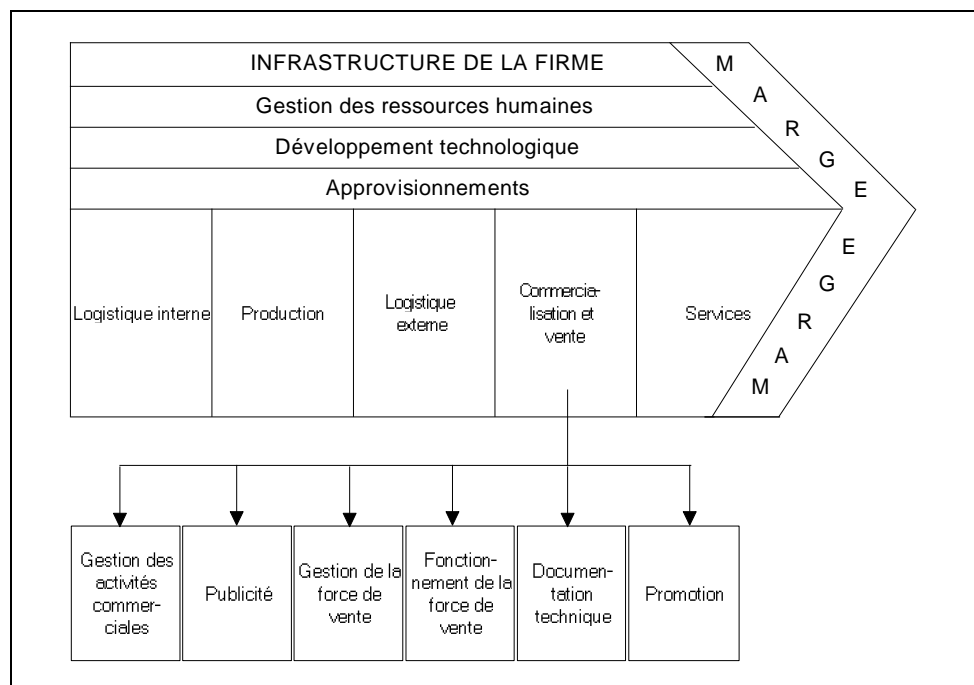
¹ Cf. p. 114 dans Philippe Lorino ; Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

² Cf. p. 63 dans Michel Lebas ; L'ABM ou le Management Basé sur les Activités, Revue Française de Comptabilité, n°237, Septembre 1992, pp. 61- 66.

Section 2- La prise en compte de la chaîne de valeur et de la transversalité

Le concept de chaîne de valeur, initialement défini par Michael Porter¹, opérationnalise la notion de transversalité. Il permet d'identifier les activités contribuant à l'élaboration d'un produit. Parmi elles, certaines sont perçues par le client comme donnant de la valeur au produit, c'est-à-dire apportant des caractéristiques pour lesquelles le client est prêt à payer le prix. Ces activités contribuant à maintenir ou à augmenter les parts de marché et les marges d'une entreprise constituent des avantages concurrentiels déterminants et durables par rapport aux autres firmes de son secteur. La figure 1.2 donne selon Michael Porter les principales activités à mettre en évidence pour une analyse des avantages concurrentiels (ou facteurs clés de succès).

Figure 1.2- Les subdivisions d'une chaîne de valeur²



Ce type d'analyse met également en évidence l'importance des relations entre les services.

¹ Porter Michael, *L'avantage concurrentiel*, InterEditions, Paris, 1986.

² Cf. p. 65 dans Porter Michael, *L'avantage concurrentiel*, InterEditions, Paris, 1986

Cependant, Philippe Lorino émet deux réserves quant au modèle concret présenté par Michael Porter pour illustrer le concept de chaîne de valeur¹:

- « il est étroitement calqué sur l'organisation industrielle traditionnelle (appro / production / distribution / ventes / SAV) et n'intègre les activités dites « de soutien » que comme des supports latéraux, subordonnés au processus de production industrielle, alors même que les chaînes critiques du point de vue de la création de valeur (gestion de la qualité, prévision-planification, gestion du flux, gestion des compétences) peuvent se situer hors production, y compris dans le cas d'entreprises industrielles ;

- il confond deux processus majeurs distincts, le processus logistico-industriel manipulateur de matière (le cycle du produit-objet : vente-achats-fabrication-distribution) et le processus technique d'ingénierie manipulateur d'information (le cycle du produit-concept : études de marché, spécifications, conception, développement, modifications de conception du produit en cours de vie, abandon du produit). Le modèle de chaîne de valeur de Porter ignore à peu près totalement ce second processus pour se centrer sur le premier. (...) Le modèle de Porter est en fait un modèle trop fonctionnel. (...) La chaîne de valeur est trop complexe et trop diversifiée en fonction des marchés, des produits et des entreprises pour obéir à un modèle d'activités unique. La valeur se crée par agencement en réseau d'une multiplicité de processus. Tant la définition de ces processus que leur mode d'articulation dépend de chaque cas concret ».

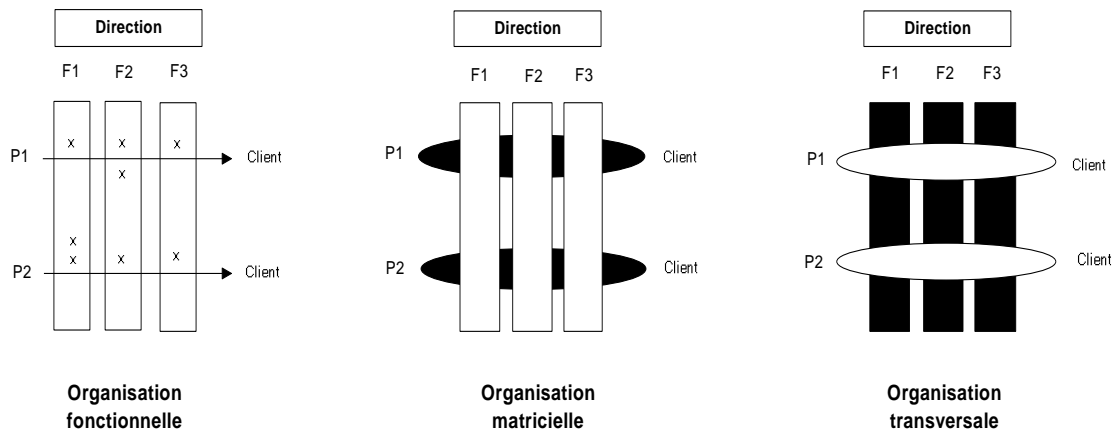
Il faudrait donc adapter la notion de chaîne de valeur à la situation de l'entreprise.

En fait, la méthode des sections homogènes est aujourd'hui également remise en cause, notamment parce qu'elle **n'apporterait pas la vision transversale de l'entreprise**. Or, les formes d'organisation au sein de l'entreprise se sont modifiées. Les méthodes d'analyse des coûts et de contrôle de gestion doivent donc s'adapter. Ainsi, Jean-Claude Tarrondeau et Russel W. Wright expliquent que pour faire face à la complexité croissante due à la multiplication des produits et des marchés, le développement du « sur mesure », la prolifération des technologies nouvelles, le rétrécissement des spécialités et l'instabilité de l'environnement, les entreprises doivent décentraliser le pouvoir de contrôle le plus près possible des compétences nécessaires pour prendre des décisions². Ils assimilent cela au principe de subsidiarité qui apparaît comme l'une des caractéristiques de l'organisation transversale. Les auteurs rappellent ainsi les transformations conduisant de l'organisation fonctionnelle à l'organisation transversale (voir la figure 1.3).

¹ Cf. p. 60-61 dans Lorino Philippe, *Le déploiement de la valeur par les processus*, Revue Française de Gestion, juin-juillet-août 1995, pp. 55-71.

² Tarrondeau Jean-Claude et Wright Russel W, *La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus*, Revue Française de Gestion, juin-juillet-août 1995, pp. 112-121.

Figure 1.3- De l'organisation fonctionnelle à l'organisation transversale¹



Dans l'organisation fonctionnelle, les projets ou processus transversaux sont traités par des individus appartenant à différentes fonctions. Ils doivent être coordonnés par la direction qui contrôle les fonctions verticales F1, F2 et F3. De nombreux dysfonctionnements apparaissent aux interfaces entre fonctions. L'organisation matricielle cherche à y remédier en renforçant la coordination latérale et en instaurant une double relation de dépendance entre fonction, d'une part, projet ou processus d'autre part. Les risques de conflits sont importants, sauf si les missions confiées aux fonctions sont différentes de celles confiées aux groupes de projet.

L'organisation matricielle fut largement utilisée comme compromis entre les structures par fonctions et les structures par activités. Les matrices étaient simplement composées de ces deux types d'unités.

Dans les organisations transversales, il y a également superposition de responsabilités et les employés dépendent simultanément de plusieurs supérieurs. Les missions opérationnelles sont du ressort des projets et processus, alors que les fonctions conservent un rôle fondamental de développement, de stockage et de mise à disposition de ressources et de compétences.

Pour illustrer l'évolution des formes organisationnelles, Michel Lebas utilise le terme « d'organisations plates » pour distinguer celles qui ont peu de niveaux hiérarchiques et une approche transfonctionnelle². Les organisations matricielles connaissent une renaissance dans les multinationales ; la devise y est « co-responsabilité ». Aujourd'hui les marchés exigent la personnalisation et la très grande flexibilité de la production. Seule une grande coordination transfonctionnelle peut répondre à ces demandes. Ces nouvelles formes d'organisation remettent en cause les principes d'exclusivité et d'additivité des

¹ Cf. p. 117 dans Tarrondeau Jean-Claude et Wright Russel W, *La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus*, *Revue Française de Gestion*, juin-juillet-août 1995, pp. 112-121.

² Cf. p. 39 dans Lebas Michel, *Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie*, *Revue Française de Comptabilité* n° 265, mars 1995, pp. 35-48.

responsabilités des managers. Il souligne que nous en sommes arrivés à la phase où on cherche plutôt à gérer les « espaces blancs entre les cases de l'organigramme ».

De même, les organisations développent les partenariats. Elles se recentrent sur leurs compétences ou leur métier de base et confient les activités dans lesquelles elles ne sont pas expertes par manque de taille ou de « métier ». La gestion des coûts passe alors par la gestion en partenariat de la séquence fournisseur-producteur-client.

Kenneth Biggs et Michel Lebas adoptent la formule « diviser pour régner et intégrer pour créer de la valeur » pour décrire les nouvelles formes d'organisation¹. Celles-ci doivent se diviser en unités simples (des sortes de micro centres de profit) ou constituer des équipes pluridisciplinaires pour gérer les activités complexes et donner le pouvoir de décision approprié à chacun et créer les conditions pour que les personnels soient motivés à respecter un code de valeurs établies, partagées et acceptées qui permettent de créer de la valeur.

Michel Lebas remarque dans ce cadre que beaucoup d'entreprises ont choisi de définir leurs "sections homogènes" uniquement pour la commodité de la saisie et du calcul et non pas pour la valeur d'usage qu'elles pourraient retirer de telle ou telle modélisation des processus de l'entreprise². Les sections sont donc plus souvent des centres d'analyse que des centres de responsabilité. De plus, de multiples répartitions préalables en cascade des frais de structure viennent gonfler le coût des sections selon René Demeestère. Ces répartitions rendent peu lisibles la structure finale de coût des produits et traduisent mal les différences de consommation de ressources qu'occasionnent à une même fonction support (méthodes, qualité, ordonnancement...) des produits ou des commandes différentes.

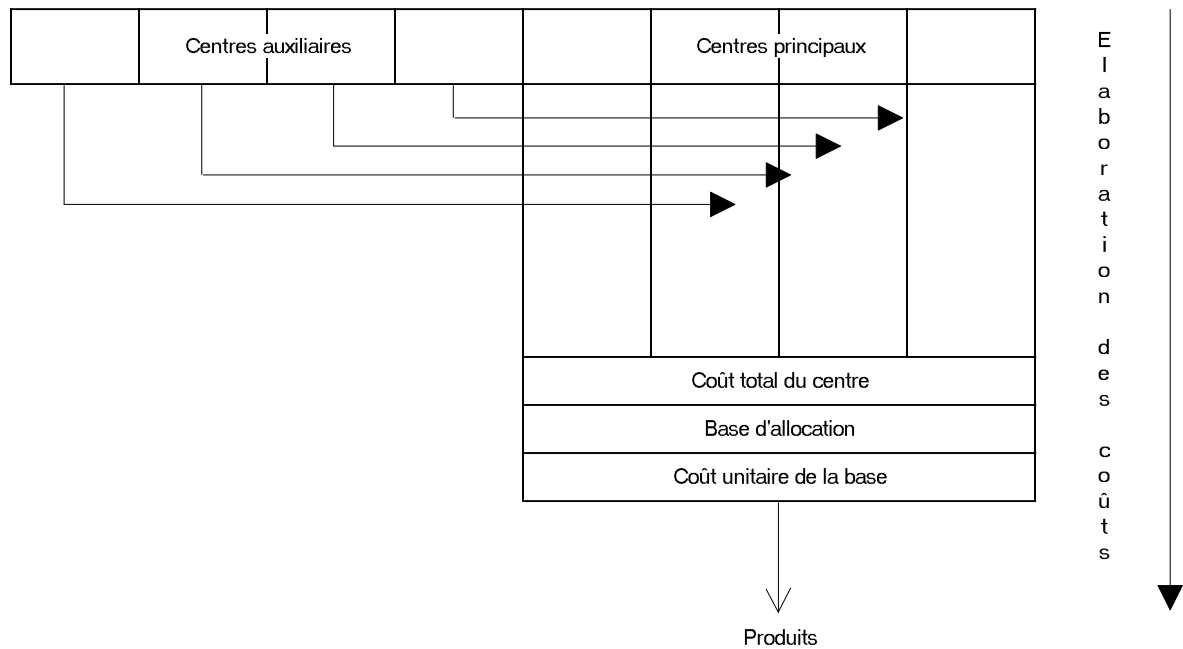
Pierre Mévellec observe également que l'on a une vision cloisonnée de la mesure de performance³: l'entreprise est vue verticalement, le pouvoir se décline du sommet à la base. Les étages supérieurs concentrent le savoir alors que la base exécute les directives qu'on leur donne. L'étude de l'environnement et la définition de la stratégie se font aux étages supérieurs. L'action se déroule à l'étage inférieur. A ce cloisonnement hiérarchique se superpose le cloisonnement fonctionnel. Si l'on communique avec son supérieur hiérarchique, on ne communique pas ou peu avec ses pairs des autres fonctions. Budgets et centres de coûts épousent à la perfection cette vision cloisonnée des organisations (voir la figure 1.4).

¹ Cf. p. 47 dans Biggs Kenneth, Lebas Michel, *Diviser pour régner, et intégrer pour créer de la valeur*, *Revue Française de Comptabilité* n° 270, septembre 1995, pp. 46-51.

² Lebas Michel, *Du coût de revient au management par les activités*, *Revue Française de Comptabilité* n°258, juillet-août 1994, pp. 45-51.

³ Mévellec Pierre, *La comptabilité à base d'activités - Une double question de sens*, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 1, volume 1, mars 1995, pp. 62-80.

Figure 1.4- La logique d'allocation des charges indirectes dans le système français¹



La structuration de l'entreprise en centres de responsabilité selon la ligne hiérarchique pour l'analyse des écarts semble inadaptée selon Pierre-Laurent Bescos et Carla Mendoza². Ainsi, « le compartimentage des écarts par service ou par toute autre subdivision de ce genre pousse souvent les managers à rejeter les responsabilités des tendances défavorables sur d'autres services ou d'autres unités de gestion. La comptabilité analytique ne tient pas compte des *processus* dans lesquels sont impliqués les différents centres de responsabilité faisant l'objet de ces analyses. Or, les interactions peuvent être nombreuses. Par exemple, la nature des matières premières livrées à un service achat peut avoir une influence sur la qualité des produits finis fabriqués par un atelier de production ».

Nous pouvons conclure que l'on ne peut, plus longtemps, continuer à ignorer les processus dans la modélisation du fonctionnement des organisations. Nous verrons que la méthode ABC va dans ce sens et permet une vision transversale de l'organisation. Il faut néanmoins passer de systèmes d'informations structurés hiérarchiquement, à une architecture transversale, ce qui ne se réalise pas facilement.

¹ Mévellec Pierre, *La comptabilité à base d'activités - Une double question de sens*, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 1, volume 1, mars 1995, pp. 62-80.

² Cf. p. 25-26 dans Bescos Pierre-Laurent, Mendoza Carla, *Le Management de la Performance*, éditions comptables Malesherbes (Paris), 1994, 287 p

Section 3- La remise en cause de l'orientation produit de la comptabilité de gestion

Les méthodes d'analyse des coûts doivent évoluer également dans la prise en compte des facteurs à l'origine des coûts. Ainsi, elles ne doivent plus seulement se centrer sur les produits.

Sur ce point, Pierre Mévellec **remet en cause le modèle comptable faisant du volume de produits finis la seule variable explicative de la consommation de ressources dans l'entreprise**¹. Il juge que toutes les activités sont à traiter sur le même plan pour l'analyse du fonctionnement de l'entreprise. L'augmentation de la complexité du fonctionnement de l'entreprise et des processus (plus de produits, plus d'activités, plus d'options) conduit à créer un niveau d'organisation complémentaire pour retrouver le contrôle de l'ensemble (simplification d'un problème complexe par la création de sous-ensembles de niveau inférieur).

Il note que l'orientation "produit" des systèmes en place rend très délicate l'évaluation de l'impact réel de la sous-traitance sur les activités non directes aux produits, alors que ce sont ces activités qui sont le plus concernées : approvisionnement, ordonnancement, contrôle, etc.². Il explique : "l'information nécessaire au développement du partenariat est déficiente et, comme pour les décisions d'investissement dans le domaine de l'automatisation, c'est bien plus la foi que l'évaluation économique qui préside aux décisions".

L'évaluation classique des coûts de production, affectant les frais généraux aux produits en fonction de coefficients prédéterminés n'est pas adaptée, surtout quand la société est dans une optique de production spécialisée et avec des volumes de fabrication différents d'un produit à l'autre³. La méthode la plus pertinente consiste à attacher certains coûts indirects spécifiquement à certaines lignes de production plutôt qu'arbitrairement à l'ensemble des produits.

Yves De Rongé précise lui aussi qu'un certain nombre de frais généraux ne varient pas avec le volume de production et l'utilisation de clés liées au volume pour répartir ces frais introduit des distorsions dans l'établissement du coût de revient des produits⁴. Le fait d'allouer les coûts suivant le volume de production entraîne le phénomène de subventions croisées qui fait que chaque produit absorbe trop ou trop peu de l'activité réellement mise en oeuvre⁵. Quand les coûts au niveau d'un produit ou d'un lot sont divisés par le nombre d'unités produites, les gestionnaires peuvent avoir l'impression fautive que les coûts varient en fonction du nombre d'unités. Or, les ressources consommées par les activités de soutien à la fabrication du produit peuvent ne pas avoir un impact au niveau unitaire.

¹ Cf. p. 93 dans Mévellec Pierre ; *Outils de gestion - La pertinence retrouvée*, éditions comptables Malesherbes, Paris, Octobre 1991, 198 p.

² Cf. p. 43 dans Mévellec Pierre, *Outils de gestion - La pertinence retrouvée*, éditions comptables Malesherbes, Paris, Octobre 1991, 198 p.

³ Cf. p. 68 dans Sutton Sharon G., *Une nouvelle ère de la comptabilité*, *Revue française de gestion industrielle* n°2, 1992, pp. 66-77.

⁴ Cf. pp. 58-59 dans De Rongé Yves ; *L'impact des nouvelles technologies de production sur les systèmes de comptabilité analytique*, *Gestion 2000*, n°3, 1989.

⁵ Voir à ce sujet l'article : Mévellec Pierre, *Systèmes de calcul de coûts de revient et subventions croisées*, *Revue Française de Comptabilité*, n°241, janvier 1993, pp. 55-63.

Section 4- La prise en compte d'autres éléments que les coûts

Outre le fait que le contrôle de gestion ne doit plus se focaliser sur les produits, il doit aussi évoluer et prendre en compte d'autres éléments.

Dans ce cadre, on assiste actuellement à une remise en cause des méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion. Ainsi, René Demeestère fait remarquer qu'on apporte **une attention trop exclusive aux objectifs financiers à court terme**¹. On met trop l'accent sur le résultat net de l'entreprise, publié trimestriellement. Cela amène les responsables à sacrifier des développements indispensables pour la compétitivité à terme de la société.

De plus, selon Robin Cooper et Robert S. Kaplan, les dirigeants ne peuvent pas contrôler les charges à un niveau global². Les chiffres des bilans financiers de l'entreprise reflètent les décisions prises et les mesures adoptées pour l'ensemble de l'activité. Ils représentent la totalité des consommations des ressources de l'entreprise par les produits, les marques, les clients et les canaux de distribution qui sont pourtant différentes. Ils n'expliquent pas la façon dont l'entreprise a conçu, fabriqué et livré ses produits, servi ses clients, développé et maintenu ses marques. Donc ils n'aideront pas les dirigeants à déterminer ce qu'il faut faire pour améliorer le bilan financier de l'année suivante.

On peut ajouter sur ce point que le contrôle de gestion se concentre sur le suivi des budgets et des écarts de coûts, et le contrôle des opérations s'intéresse au respect du programme de fabrication en délai, quantité et qualité. Le contrôle de gestion raisonne en mois civils (périodicité comptable) et le contrôle des opérations en mois de quatre semaines de production. Cela empêche tout rapprochement entre les données physiques et les données financières.

Par ailleurs, Alain Burlaud indique que **le contrôle de gestion privilégie le quantifiable**, qu'il soit physique ou financier³. L'investissement immatériel, surtout lorsque ses effets sont qualitatifs ou difficilement quantifiables parce qu'à long terme, est pénalisé par rapport aux efforts de réduction de coût ou d'accroissement immédiat des ventes. « Cependant la survie de l'entreprise est souvent liée à sa capacité à investir à temps en particulier dans les hommes qui la composent ».

En outre, la comptabilité de gestion voit son champ d'action se développer. Comme le souligne Jacqueline Kipfer, la concurrence ne se joue plus sur le seul critère du prix, car

¹ Cf. p. 66 dans Demeestère René ; *Stratégie et système d'information de gestion vers une meilleure intégration*, *Revue Française de Comptabilité* n° 226, Septembre 1991, p. 64-71.

² Cf. p. 107 dans Cooper Robin, Kaplan Robert S. ; *Mesurez mieux vos prix de revient*, *Harvard l'Expansion*, n°62, automne 1991, pp. 106-112.

³ Burlaud Alain, *Contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle*, *leçon inaugurale au CNAM*, Paris, le 28 juin 1995, 24 p.

d'autres critères tels que les délais et la qualité sont devenus prépondérants¹. Jusqu'à présent on considérait que la valeur produite était au moins équivalente à la valeur consommée, c'est-à-dire au coût de production². Avec la saturation des marchés, on découvre que la valeur n'est plus automatiquement égale au coût de production, mais dépend au contraire d'un certain nombre d'attributs que possède le produit ou le *couple produit-service*. **Parmi ces attributs, on peut citer qualité et délai de mise à disposition, la réparabilité, le respect de normes standard, le design, la recyclabilité, l'accueil (service client), etc.**³

Pierre Mévellec explique ainsi qu'il est peu réaliste de penser qu'un système de coûts soit un jour capable d'évaluer de manière indépendante ces attributs. En revanche, on peut organiser l'information économique (système de coûts) et l'information technique (tableau de bord) de manière à ce que les objets dont on mesure le coût supportent effectivement le coût des activités nécessaires à l'incorporation des attributs porteurs de valeur. Il est maintenant nécessaire d'orienter les systèmes de contrôle et de comptabilité de gestion vers l'environnement en prenant en compte la notion de valeur perçue par le client.

Par ailleurs, **il est aujourd'hui nécessaire de prendre en compte la notion de cycle de vie**. On constate que la diminution de la durée de vie des produits met l'accent sur les charges indirectes. Quand la durée de vie était longue et la diversité des produits faible, le poids des charges encourues avant la mise sur le marché était faible par rapport aux frais globaux de production. Aujourd'hui on ne peut plus se contenter d'un traitement approximatif des charges de développement et de lancement.

Le raccourcissement du cycle de vie des produits s'accompagne de deux phénomènes⁴:

- le poids relatif des dépenses engagées avant la mise en fabrication : études, prototypes, industrialisation, tend à augmenter tandis que la phase de maturité du produit se raccourcit,

- il devient de plus en plus difficile de réaliser des gains de coûts de production après la mise en fabrication.

Il devient indispensable de procéder à des analyses de rentabilité incluant la notion de cycle de vie, ainsi que toutes les composantes des différentes phases et pas seulement celles de la phase de production. Il faut savoir que 10% des efforts du contrôle de gestion sont consacrés à la phase de conception, 45% à la phase de production, et 45% à la phase commerciale, alors que l'ampleur de l'enjeu économique se distribue selon une logique inverse⁵. Soixante-dix à quatre-vingt dix pour-cent des dépenses totales encourues tout au long du cycle de vie complet du produit sont d'ores et déjà déterminées à la phase de

¹ Cf. p. 31 dans Kipfer Jacqueline ; *Quelle comptabilité de gestion? Pour quoi faire?*, *Revue Française de Comptabilité* n° 226, Septembre 1991, pp. 29-40.

² Mévellec Pierre, *La comptabilité à base d'activités - Une double question de sens*, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 1, volume 1, mars 1995, pp. 62-80.

³ Mignot, Fioleau, 1994.

⁴ Cf. p. 32 dans Kipfer Jacqueline ; *Quelle comptabilité de gestion? Pour quoi faire?*, *Revue Française de Comptabilité* n° 226, Septembre 1991, pp. 29-40.

⁵ Cf. p. 89 dans Lorino Philippe ; *L'économiste et le manager* ; Paris, Ed. La découverte, 1989.

conception, même si les coûts ne sont effectivement dépensés que dans les phases aval. La figure 1.5 illustre ce phénomène.

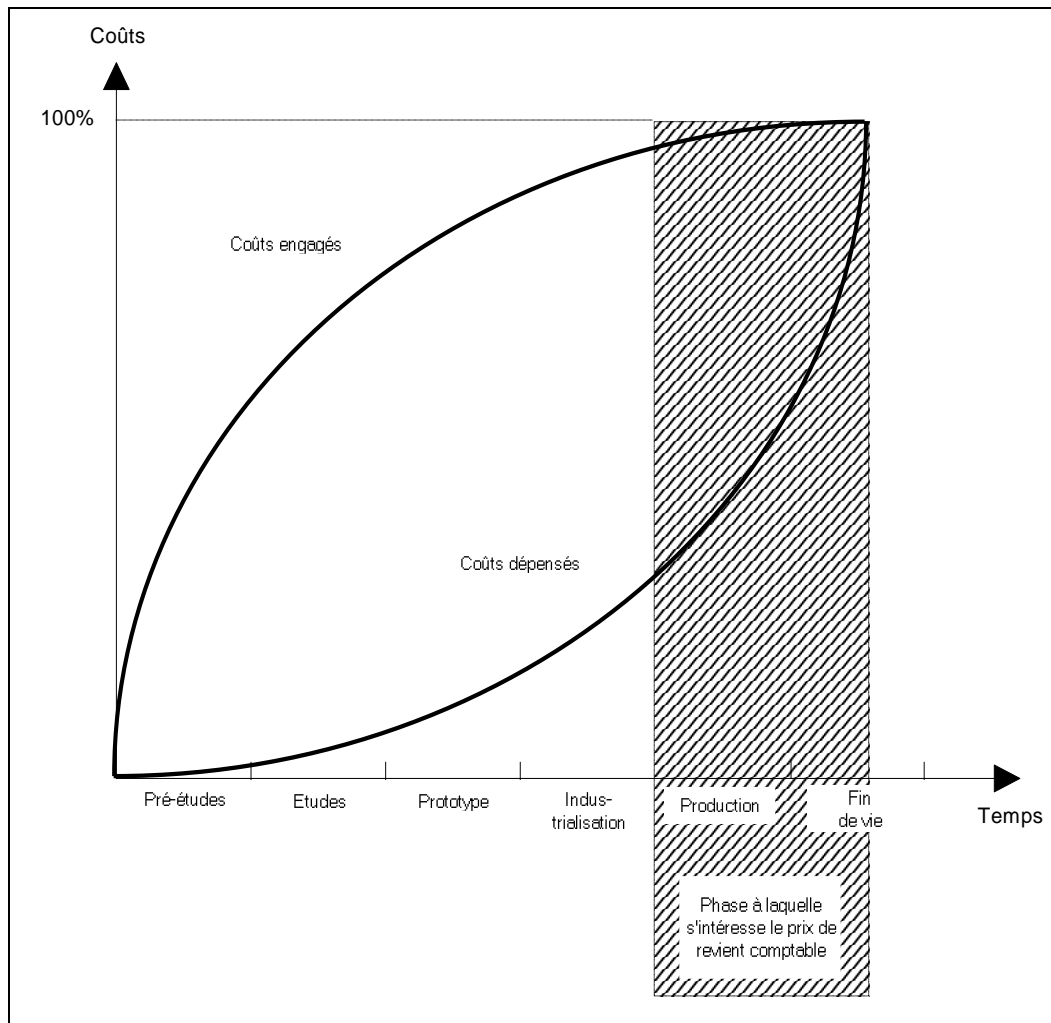
La méthode des centres d'analyse focalise l'attention sur les coûts de production de la période ignorant le cycle de vie du produit¹: avec le respect de l'exercice comptable, la focalisation de l'effort d'analyse sur la phase de production, on perd l'information sur la phase de conception qui détermine en fait la majorité des coûts de production. Il est nécessaire de s'intéresser à la totalité du cycle de vie du produit pour juger sa rentabilité globale.

De plus, le modèle de contrôle de gestion est né dans l'industrie et rend bien compte des processus de production². En revanche, il n'est pas adapté pour décrire des processus de création et d'innovation ou de l'apprentissage organisationnel. Or, l'essentiel de la valeur ajoutée et l'avantage concurrentiel dans de nombreux secteurs proviennent aujourd'hui de cette création plus que de la seule maîtrise des coûts de production.

¹ Cf. p. 64 dans Marteau Marie-Ginette, *La comptabilité analytique face aux nouvelles règles de gestion de production*, *Direction et gestion des entreprises* n°135, Mars-Avril 1992, pp. 59-68.

² Burlaud Alain, *Contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle*, *leçon inaugurale au CNAM*, Paris, le 28 juin 1995, 24 p.

Figure 1.5- Les coûts du cycle de vie¹



Toutes ces critiques ont été à l'origine et ont justifié la mise en oeuvre de la gestion par activité. Cette méthode pourrait répondre à certaines déficiences de la comptabilité de gestion traditionnelle. Nous allons maintenant présenter cette méthode et tenter de comprendre en quoi elle peut être utile, mais nous essaierons aussi de cerner ses limites et de déterminer si elle constitue réellement une innovation.

¹ Cf. p. 165 dans ECOSIP ; *Gestion industrielle et mesure économique - Approches et Applications Nouvelles*, Economica, 1990, 425 p.

Résumé du chapitre 1

Aujourd'hui, les méthodes traditionnelles d'analyse des coûts et de contrôle de gestion traversent une crise et semblent inadaptées au contexte et aux besoins des entreprises.

La **structure de coûts** s'est considérablement **modifiée**. Ainsi, de nombreuses charges considérées comme indirectes dans les entreprises traditionnelles sont en fait des charges directes. Une autre évolution concerne **la mondialisation des échanges**. Elle a introduit une certaine complexité de par la diversité accrue de la clientèle, et un développement du nombre de concurrents qui impose de se focaliser sur la gestion des coûts.

Face à ces évolutions, on note des remises en cause des méthodes de comptabilité de gestion utilisées. Ainsi, sur le plan de la technique d'allocation des coûts, de nombreuses sociétés utilisent encore **la main-d'oeuvre directe** comme base pour la ventilation des frais généraux, alors que la main-d'oeuvre directe s'avère représenter une part de plus en plus faible dans les coûts de production (parfois de 2 à 6% du coût global).

Les méthodes traditionnelles de contrôle de gestion auraient en outre **une vision passéiste et utiliseraient des critères trop financiers**. Ainsi, le besoin d'un contrôle de gestion et de méthodes d'analyse des coûts plus pertinents se ressent. Il est maintenant nécessaire de refléter la complexité des sociétés, le développement du nombre de produits, la prise en compte de nombreux critères comme les coûts, la qualité, la notion de cycle de vie et les délais. En revanche, il semble inopportun de se focaliser uniquement sur le produit pour allouer les coûts, mais aussi pour prendre des décisions de gestion.

Par ailleurs, la méthode des sections homogènes est aujourd'hui remise en cause, notamment parce qu'elle **n'apporterait pas la vision transversale de l'entreprise**. Les formes d'organisation au sein de l'entreprise se sont modifiées. De fonctionnelles, elles sont passées à la forme matricielle et s'acheminent vers la transversalité. On a actuellement une vision cloisonnée de la mesure de performance : l'entreprise est vue verticalement. De plus, Michael Porter a introduit le concept de **chaîne de valeur**. Pour identifier les activités contribuant à l'élaboration d'un produit. Parmi elles, certaines sont perçues comme donnant de la valeur au produit, c'est-à-dire apportant des caractéristiques pour lesquelles le client est prêt à payer le prix. Ces activités contribuant à maintenir ou à augmenter les parts de marché et les marges d'une entreprise constituent des avantages concurrentiels déterminants et durables par rapport aux autres firmes de son secteur. On s'achemine donc vers la prise en compte de la transversalité.

En outre, la gestion des coûts suppose maintenant l'identification des **causes**, lesquelles ne se confondent pas avec les bases traditionnelles d'allocation. Leur identification passe là encore par une analyse transversale de l'entreprise dans le cadre d'horizons temporels très variables.

CHAPITRE 2- LES REPONSES DE LA METHODE ABC

La méthode ABC serait l'une des réponses possibles aux déficiences des méthodes d'analyse des coûts et de contrôle de gestion traditionnelles. Nous allons maintenant nous attacher à présenter cette méthode à travers le point de vue de nombreux auteurs afin d'avoir une vision claire et d'étudier son application éventuelle au domaine des services.

Il existe différents noms pour la gestion par les activités : gestion des processus interfonctionnels, comptabilité d'activité, activity-based costing, gestion des travaux, process driven costing, process oriented cost accounting et cost management system.

En fait, la méthode ABC provient des efforts de plusieurs sociétés et cabinets de consultants dans les années 70 et au début des années 80 pour améliorer la qualité de l'information servant de base à la comptabilité analytique. Certains auteurs indiquent même que l'origine des concepts remonte aux années 60 avec une première tentative conduite chez la General Electric¹.

L'intérêt pour la méthode ABC a été stimulé par les travaux de Robin Cooper, H.Thomas Johnson et Robert S. Kaplan et plus particulièrement par la publication de l'ouvrage de H.Thomas Johnson et Robert S. Kaplan². Par la suite, cette méthode a été diffusée en France par des auteurs tels que Pierre Mévellec, Philippe Lorino et Michel Lebas.

Nous allons d'abord présenter les concepts et définitions relatives à la méthode ABC/ABM afin de bien comprendre en quoi elle consiste et la façon dont il convient de la mettre en oeuvre (section 1). Puis nous verrons ses avantages (section 2) ; ceux-ci seraient nombreux. La méthode ABC/ABM permettrait de résoudre une partie des déficiences de la comptabilité de gestion traditionnelle que nous venons de présenter. Nous verrons ensuite qu'il existe malgré tout des limites à la méthode ABC (section 3). Celle-ci ne résoudrait apparemment pas tous les problèmes non traités par la comptabilité de gestion traditionnelle.

Section 1- Les concepts de la méthode ABC/ABM

La traduction de la définition de l'Activity-Based Costing par le CAM-I est la suivante³: « Une méthode qui mesure le coût et la performance des activités, ressources et objets de coûts. Les ressources sont réparties sur les activités, puis les activités sont allouées sur les objets de coûts en fonction de leur consommation. ABC identifie les relations causales entre les inducteurs de coûts et les activités ».

L'activity-based costing est recommandé comme moyen de connaissance des frais généraux, de contrôle et gestion des coûts par la compréhension des événements et des

¹ Johnson H. Thomas ; *It's time to stop overselling activity-based concepts*, Management accounting (IMA, New-York), septembre 1992, p. 26-35.

² Johnson H. Thomas, Kaplan Robert S. ; Relevance lost - The rise and fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, Boston 1987, 269 p.

³ *The CAM-I Glossary of Activity-Based Management*, 1990.

activités qui les induisent, et d'estimation des implications de tous les coûts de prise de décision en rattachant ces coûts aussi précisément que possible aux objets de coûts.

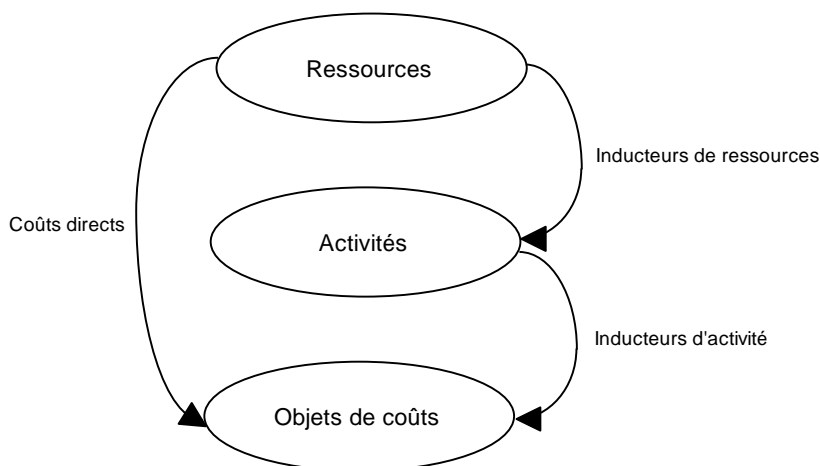
Philippe Lorino définit quant à lui la gestion par les activités comme une technique efficace d'allocation des coûts aux produits, un moyen utile de lutter contre le gaspillage, un outil destiné à analyser et maîtriser les coûts indirects, mais c'est aussi "une nouvelle philosophie de gestion se traduisant par une panoplie complètement renouvelée d'outils et de méthodes, depuis la mesure des performances opérationnelles jusqu'à la gestion prévisionnelle de l'emploi, en passant par la gestion des flux de matière, l'analyse de la valeur et l'évaluation des investissements"¹.

Pour lui, une bonne gestion ne découle pas d'une simple juxtaposition d'activités bien gérées isolément, les interdépendances entre activités ont un rôle essentiel à jouer². C'est la mise en évidence des processus les plus significatifs en fonction d'une stratégie donnée qui permet de prendre en compte les interactions entre activités.

Ainsi, la méthode de comptabilité d'activité n'attache plus les coûts sur les centres de responsabilités comme dans la méthode des sections homogènes, elle considère tous les coûts comme étant directs par rapport à une activité et une seule.

La logique devient alors la suivante : la façon de faire les choses cause les activités, chaque activité cause les coûts qui la concernent et les produits consomment des activités comme le montre la figure 2.1.

Figure 2.1- Le principe de base de l'allocation de la comptabilité d'activité



Avant de présenter la méthode de la comptabilité par activité, il convient de définir ce que sont l'activité, le processus, et les inducteurs. Nous ferons appel aux définitions de

¹ Cf. p. 39 dans Lorino Philippe, *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

² Cf. p. 41 dans Lorino Philippe, *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

plusieurs auteurs afin d'avoir une vision aussi complète que possible. Ensuite, nous proposerons une définition ou des éléments de définition qui nous sont propres.

Les activités :

Philippe Lorino donne du mot "activité" la définition suivante¹ : "Ce que nous appellerons "activités", c'est tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans la vie de l'entreprise : tourner, fraiser, assembler, négocier un contrat, qualifier un fournisseur, monter une campagne promotionnelle, préparer un budget, émettre des factures, visiter un client, traiter des commandes, préparer la feuille de route d'un camion... Une activité est un ensemble de tâches élémentaires :

- réalisées par un individu ou un groupe,
- faisant appel à un savoir-faire spécifique,
- homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance,
- permettant de fournir un output (la pièce fraisée, la qualification de fournisseur, le budget),
- à un client interne ou externe,
- à partir d'un panier d'inputs (travail, machines, informations...).

Il peut s'agir d'activités technologiques liées à un processus de fabrication ou d'activités purement administratives. Les activités, c'est tout ce que les hommes de l'entreprise font, heure après heure et jour après jour : en définitive, tout ce qui fait la substance de l'entreprise, tous ces travaux accomplis par les salariés parce qu'ils savent les accomplir et parce qu'ils pensent devoir les accomplir, tous ces "faire" qui font appel à des "savoir-faire" spécifiques, aussi simples soient-ils".

Michel Lebas donne quant à lui la définition suivante du terme activité² : "...ensemble d'actions ou de tâches qui ont pour objectif de réaliser, à plus ou moins court terme, un ajout de valeur à un objet. Pour pouvoir être qualifié, un processus³ doit posséder trois caractéristiques : avoir une finalité (c'est-à-dire une "production"), avoir des moyens (c'est-à-dire des consommations de ressources) et avoir un "système de conduite", c'est-à-dire une manière non unique de mettre en oeuvre les moyens pour atteindre la finalité".

L'auteur donne ensuite des exemples d'activité :

- la passation de commande,
- la qualification des fournisseurs susceptibles de répondre à un besoin de l'entreprise,

¹ Cf. p. 39 dans Lorino Philippe, *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

² Cf. p. 64 dans Michel Lebas ; *Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités*, *Revue française de gestion industrielle*, n°4, 1992.

³ Notons l'utilisation interchangeable des termes activités et processus par certains auteurs.

- la réception de marchandises ou de composants,
- le contrôle de qualité à la réception,
- la manutention,
- le magasinage,
- le lancement d'une production,
- le réglage des machines,
- l'entretien,
- la production elle-même,
- la maîtrise de la qualité,
- la prise de commande,
- la préparation de la facture client,
- le suivi de la facture client,
- etc.

Selon Michael Porter, chaque activité forme une des composantes de la structure de coût du segment considéré : certaines de ces activités lui sont propres, d'autres sont communes à plusieurs segments¹. La décomposition en activités repose sur les critères suivants :

- recours à des technologies différentes ;
- existence de lois différentes d'évolution de leurs coûts (exemple : économie d'échelle ou non) ;
- importance de la part qu'elles représentent dans les coûts totaux ;
- impact de l'activité sur la différenciation du produit par rapport à ceux des concurrents.

De même, Pierre Mévellec donne aussi des indications sur la façon de déterminer une activité : « le praticien reste en définitive seul maître de la définition précise qu'il donnera au terme d'activité (...) l'interdépendance entre l'observé (l'activité) et l'observateur (le comptable et/ou le gestionnaire) est particulièrement forte »².

¹ Cf. Michael Porter ; *L'avantage concurrentiel*, Inter Editions, 1986.

² Mévellec Pierre, *Qu'est-ce qu'une activité ?*, *Revue Française de Comptabilité*, n°238, octobre 1992, pp. 54-55.

Par ailleurs, Pierre-Laurent Bescos et Carla Mendoza proposent la définition suivante du terme activité¹: « ensemble de tâches homogènes caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et consommateur de ressources (ex. : entretien des outillages pour un atelier). Au sein d'une unité organisationnelle analysée (filiale, usine, service, canal de distribution, etc.), il est possible de ne retenir que les activités principales (2 à 5). Plusieurs unités peuvent avoir le même type d'activité (ex. : maintenance) ou participer à un même processus (ex. : facturation, lancement d'un produit, etc.). Il existe plusieurs types d'activités. Par exemple, il est possible de distinguer entre les activités la hiérarchie suivante : les activités liées aux volumes de produits, celles relatives aux séries, celles concernant les unités de support et celles nécessaires à l'ensemble de l'entreprise. D'autres hiérarchies peuvent être établies en fonction des orientations stratégiques et des objectifs prioritaires d'une entreprise (ex. : flexibilité, satisfaction des clients, qualité, etc.). »

Il existe donc plusieurs définitions du terme « *activité* », mais elles ne sont pas en désaccord. Nous noterons l'importance de l'existence de lois différentes d'évolution de leurs coûts qui nous semble un bon critère de définition. Si la notion d'activité est facile à comprendre, sa mise en oeuvre est plus complexe. La difficulté consiste à déterminer la bonne maille d'analyse. P.B. Turney précise, à ce sujet, que l'identification des activités est orientée par les objectifs choisis pour la méthode ABC². Suivant que l'on cherche un outil à caractère stratégique (par exemple la gestion du portefeuille de produits) ou opérationnel (par exemple l'amélioration de la fluidité sur une ligne de production) on ne retiendra pas le même découpage en activités.

Nous proposons donc notre propre définition : « l'activité se caractérise par la réalisation d'un ensemble de tâches homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance. Elle s'inscrit dans le cadre d'un processus. L'activité consomme des ressources et produit un output destiné à un client interne ou externe. La même activité peut se retrouver dans plusieurs unités organisationnelles ou fonctionnelles distinctes. Une activité est définie en fonction des besoins des utilisateurs de la comptabilité de gestion. Ainsi, elle doit correspondre à une réalité économique et à des enjeux d'amélioration de la performance de l'entreprise. Une activité peut être de niveau unité, lot, soutien au produit ou soutien à l'installation. Elle peut également être à valeur ajoutée ou sans valeur ajoutée, auquel cas on cherchera à diminuer son coût ».

¹ Cf. pp. 41-42 dans Bescos Pierre-Laurent, Mendoza Carla, *Le Management de la Performance*, éditions comptables Malesherbes (Paris), 1994.

² Cf. P.B. Turney ; *Common cents*, Cost Technology Inc, Portland, Oregon, 1991.

Les processus :

Philippe Lorino définit les processus comme étant des ensembles d'activités finalisés par un objectif global, donc par un output matériel ou immatériel global¹. Il ajoute que ces activités sont reliées entre elles par des flux d'information (ou de matière porteuse d'information : le flux des produits dans l'usine est un flux de matière, mais cette matière est porteuse d'information) significatifs².

Selon lui, il existe environ 100 à 200 activités par entreprise et 20 à 30 processus significatifs.

Les processus ont trois caractéristiques³:

- ils sont transversaux à l'organisation hiérarchique et aux grandes divisions fonctionnelles de l'entreprise (études, production, marketing, ventes, finance, personnel, planification, achats...),

- chaque processus a un output global unique,

- il a aussi un client interne ou externe.

De même, G.A. Pall définit les processus de la manière suivante⁴: "organisation rationnelle de personnes, matières, énergie, équipements et procédés en activités conçues pour produire un résultat final spécifié".

Quant à Pierre-Laurent Bescos et Carla Mendoza, ils donnent la définition suivante des processus⁵: « ensemble d'activités liées en vue d'atteindre un objectif commun (ex. : ensemble des activités nécessaires à la facturation d'un client, à la fabrication d'un téléviseur, à la conception d'un nouveau produit, etc.). Les performances de ces activités liées sont souvent interdépendantes. L'analyse par processus permet de mieux maîtriser une gestion transversale de l'entreprise (ex. : la gestion des projets, la gestion des commandes, etc.) ».

James A. Brimson, quant à lui, donne la même définition pour les termes d'activité et de processus⁶. Cette définition se réfère à une "combinaison de personnes, technologies, matières, méthodes, environnement qui fournit un produit ou un service déterminé. Les

¹ Cf. p. 40 dans Lorino Philippe, *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

² Lorino Philippe, *Le déploiement de la valeur par les processus*, *Revue Française de Gestion*, juin-juillet-août 1995, pp. 55-71.

³ Cf. p. 40 dans Lorino Philippe, *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

⁴ Cf. Pall G.A. ; *Quality process management*, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall, 1987.

⁵ Cf. pp. 41-42 dans Bescos Pierre-Laurent, Mendoza Carla, *Le Management de la Performance*, éditions comptables Malesherbes (Paris), 1994.

⁶ Cf. J.A. Brimson ; *Activity accounting, an activity based costing approach.*, John Wiley and Sons, N.Y. 1991.

activités décrivent ce que les entreprises font : la façon dont le temps est utilisé et la production des processus".

Le processus peut se définir comme un ensemble coordonné de tâches débouchant sur la livraison d'un bien ou d'un service spécifique.

Ces différentes définitions ont toutes en commun le fait que les processus sont un groupe d'activités, ils sont transversaux, et sont orientés vers un but commun. Nous dirons que le client peut percevoir le résultat du processus, alors que l'activité est plus petite et n'est pas forcément visible pour le consommateur.

Une fois les activités et processus définis, les auteurs se sont attachés à les classer en réalisant différentes typologies (cf. annexe 1).

Les inducteurs :

La méthode ABC utilise plusieurs types d'inducteurs. Pierre-Laurent Bescos et Carla Mendoza proposent les définitions suivantes¹:

- **Inducteur d'activité** (*Activity driver*) : unité d'oeuvre permettant de répartir les coûts des activités entre les productions d'une entreprise (objet de coût). Exemples : heures de main-d'oeuvre directe, nombre de séries fabriquées, nombre de commandes, type de clientèle servie, etc. Ces inducteurs sont liés aux différents types d'activités assurées au sein d'une entreprise. Ce type d'inducteur est donc utilisé pour le management des coûts.

- **Inducteur de coût** (*Cost driver*) : facteur influençant le niveau de performance d'une activité et sa consommation de ressources (ex. : qualité des matières premières reçues par un atelier de fabrication, formation et expérience professionnelle d'une équipe de consultants, etc.). Le coût d'une activité peut être influencé par plusieurs inducteurs de coût. Ce type d'inducteur est donc utilisé pour le management de la performance.

- **Inducteur de ressource** (*Resource driver*) : clef de répartition utilisée pour ventiler les ressources entre les activités (ex. : nombre d'heures consacrées à chaque activité pour la répartition des salaires). Ce type d'inducteur est donc utilisé pour le management des coûts.

Nous adopterons ces définitions pour les inducteurs, car elles sont très claires, et sont celles généralement utilisées au sein des entreprises.

¹ Cf. pp. 41-42 dans Bescos Pierre-Laurent, Mendoza Carla, Le Management de la Performance, éditions comptables Malesherbes (Paris), 1994.

Sur ce point, Philippe Lorino explique qu'il ne faut pas confondre inducteurs et unités d'oeuvre : le volume d'activité mesuré en unités d'oeuvre est un inducteur de coût parmi d'autres¹. Son importance doit être relativisée :

- la variabilité des coûts en fonction du volume est souvent faible ;
- le volume mesuré en unités d'oeuvre n'est souvent lui-même qu'une résultante d'inducteurs tels que : la taille des lots, la fréquence des contrôles, la complexité du catalogue de références, et non une cause première.

Il donne une typologie des inducteurs. Ceux-ci sont caractérisés par :

- *le type de performance sur lequel il influe* : inducteur de coût, inducteur de qualité, inducteur de délai (dans certains cas, inducteur de flexibilité, inducteur de sécurité...) ;
- *son degré de contrôlabilité ou d'actionnabilité* au sein du système analysé ;
- *sa mesurabilité* : l'inducteur sera d'autant plus utile pour le contrôle de gestion qu'on peut en rendre compte par la mesure d'un paramètre ;
- *sa position relativement à l'activité* : un inducteur contrôlable par l'organisation peut être interne (facteur contrôlé au sein même de l'activité analysée) ou externe (facteur contrôlé par une autre activité que l'activité analysée).

Les objets de coûts :

- **Objet de coût** (*Cost Object*)² : catégorie type utilisée dans l'analyse des coûts des productions d'une entreprise (ex. : types de produits, de services, de clients, de commandes, de projets, etc.).

L'architecture du modèle ABC :

Pierre Mévellec fait remarquer que s'il y a accord sur la physionomie générale du modèle ABC, on se heurte à un flou certain dès que l'on entre dans le détail de la construction³. Ainsi, le vocabulaire n'est pas normalisé, les règles de construction ne sont pas codifiées, les hypothèses ne sont que rarement explicitées. S'il ne s'agit pas d'une limite de la méthode en soi, cela peut entraîner des difficultés lors de l'application.

Pierre Mévellec note que l'on rencontre trois grandes familles de modèles :

- la première consiste en une ré-appropriation de la méthode des sections homogènes (surtout en Amérique du Nord qui n'utilise pas traditionnellement cette méthode) ;

¹ Cf. p. 92 dans Lorino Philippe, *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

² Cf. pp. 41-42 dans Bescos Pierre-Laurent, Mendoza Carla, *Le Management de la Performance*, éditions comptables Malesherbes (Paris), 1994.

³ Mévellec Pierre, *Quelles leçons tirer de l'acclimatation de l'ABC en France*, *Revue Française de Comptabilité*, N°277, avril 1996, pp. 37-43.

- la deuxième, utilisée surtout en Amérique du Nord et en France, ressemble au direct costing intégrant trois niveaux de variabilité de coûts (unité, lot, produits) ;

- la troisième est construite autour de la notion de processus et tente de cerner complexité et transversalité en privilégiant l'analyse simultanée de la formation de la valeur et le comportement des coûts sur le long terme.

Le manque de normalisation de la méthode peut conduire les entreprises qui souhaitent la mettre en place à éprouver des difficultés à le faire. Elles peuvent avoir du mal à appliquer des concepts qui leur semblent flous. Cela peut entraîner un manque de cohérence dans les projets et des divergences entre les acteurs de l'entreprise qui peuvent tous croire, souvent à juste titre, qu'ils possèdent la bonne technique ABC.

La synthèse des propositions de nombreux auteurs a permis de dégager les 4 étapes suivantes concernant la mise en place de la méthode ABC/ABM :

• **ETAPE 1) L'analyse et la sélection des activités : Activity-Based Analysis (ABA)**

Le point de départ de la méthode ABC consiste à définir les activités qui seront suivies par le système. Philippe Lorino propose la démarche suivante¹:

- Analyse exhaustive : décomposition aussi exhaustive et détaillée que possible des activités potentiellement significatives pour l'entreprise. On obtient environ 200 à 300 activités.

- Eliminer certaines activités moins significatives et en regrouper d'autres sur des critères d'homogénéité pour obtenir 50 à 100 activités.

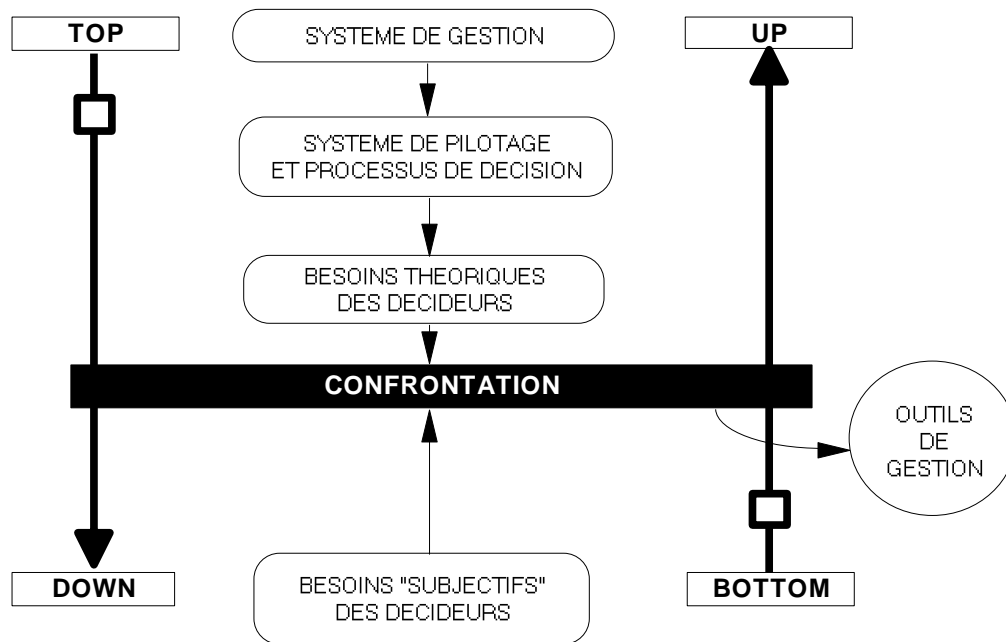
L'analyse exhaustive doit combiner deux types de démarches complémentaires : "de haut en bas" (top down) et de bas en haut (Bottom up) (voir la figure 2.2).

La démarche de "haut en bas" consiste à analyser les activités niveau hiérarchique par niveau hiérarchique, en partant du niveau le plus élevé, et en procédant à des décompositions successives ; la question-guide étant : "Que fait l'entreprise ?", et non : "Comment l'entreprise est-elle organisée ?". Il s'agit de fournir une cartographie de ce qui se fait de significatif dans l'entreprise (un "actigramme").

L'approche "de bas en haut" consiste à recenser de manière systématique les activités auxquelles les salariés consacrent leur temps et leur énergie, en les interrogeant à partir d'un niveau hiérarchique à définir (par exemple à partir des chefs d'équipe), puis en structurant le résultat progressivement.

¹ Cf. p. 53 dans Lorino Philippe, *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

Figure 2.2 - L'approche Top-Down et Bottom-Up et l'Activity-Based Costing (ABC)¹



Notons qu'il est possible de hiérarchiser les activités lors de la constitution de la nomenclature d'activités². Il existe deux classifications principales possibles :

- *Activités primaires et secondaires*. Les dépenses des activités secondaires sont affectées aux activités primaires et on répartit les activités primaires sur les produits.

- *Activités de niveau unité* c'est-à-dire liées au volume de production, *activités de niveau lot*, *activités de soutien au produit* et *activités de soutien à l'installation*³

Une fois les activités définies, il faut calculer leur coût.

*** ETAPE 2) Le calcul du coût des activités**

La méthode de comptabilité d'activité respecte trois phases comme l'explique Michel Lebas⁴ (voir la figure 2.3) :

- 1- Les coûts indirects (en reprenant le terme employé dans la méthode des sections homogènes) sont attachés aux activités qui les ont causés.

- 2- Les activités identifiées dans chaque section sont regroupées en activités transfonctionnelles (c'est-à-dire ayant la même finalité, bien qu'intervenant dans différentes sections) dans des centres de regroupement. Les coûts attachés à chaque activité, dans

¹ Cf. p. 38 dans Kipfer Jacqueline ; *Quelle comptabilité de gestion ? Pour quoi faire ?*, *Revue Française de Comptabilité* n° 226, Septembre 1991, pp. 29-40.

² Par la suite on pourra aussi classer les activités selon qu'elles sont à valeur ajoutée ou non.

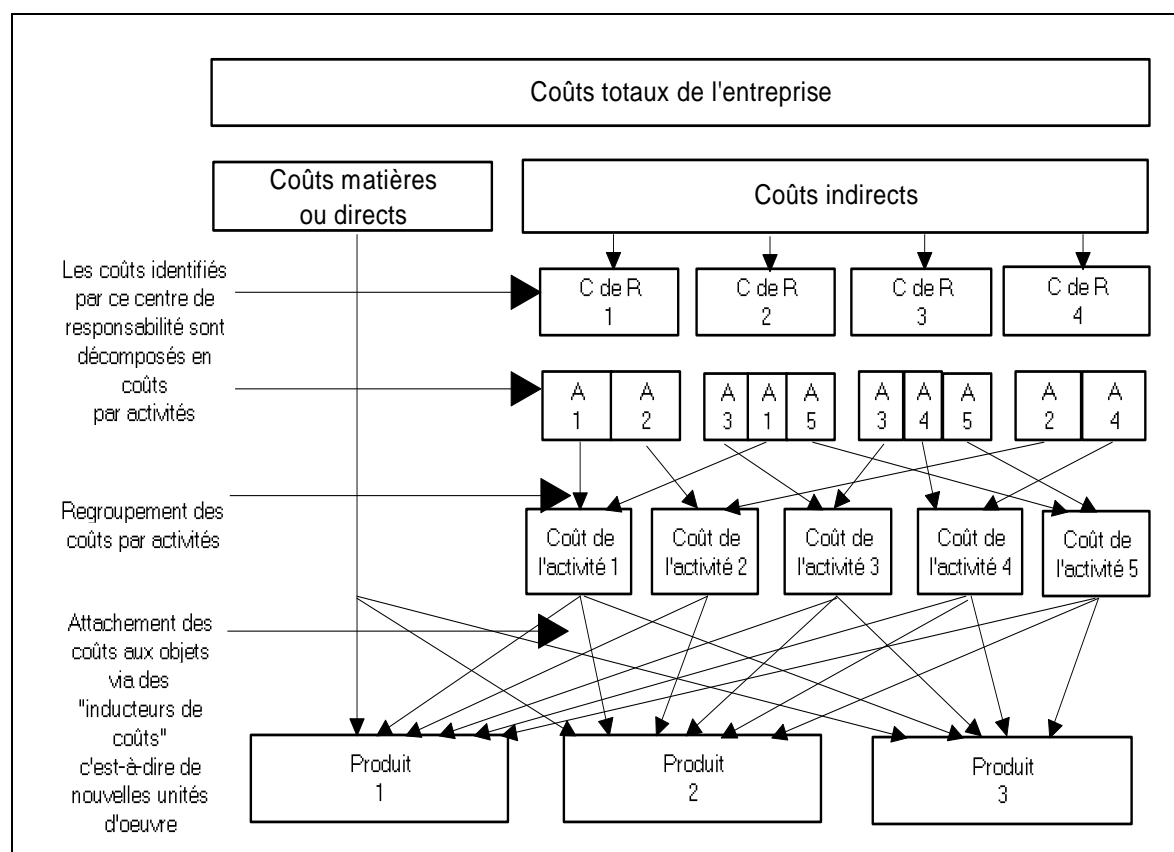
³ Nous aurons l'occasion de préciser ce point ultérieurement (page 45 et suivantes).

⁴ Cf. p. 68 dans Lebas Michel, *Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités*, *Revue Française de Comptabilité* n° 226, Septembre 1991, pp. 47-63.

chaque section, serviront à estimer le coût de chacune des activités qui a été considérée comme significative.

3- Cette étape n'a lieu que si on désire arriver au coût de revient des produits ou services. Une nouvelle "unité d'oeuvre" est définie par activité (centre de regroupement) afin de permettre l'attachement des coûts des activités aux produits ou services.

Figure 2.3- Le cheminement de la méthode ABC¹



En annexe 2 se trouve un exemple de calcul de coût de revient à l'aide de cette méthode.

Sur ce point, James A. Brimson propose une démarche en six phases pour calculer le coût des activités². Ce coût se déduit par le suivi des coûts de chaque ressource attribuée à l'activité. Les ressources sont le personnel, les machines, les voyages, les énergies, les systèmes informatiques, etc.

Le coût de l'activité est directement déterminé par le volume de l'activité.

¹ Cf. p. 69 dans Lebas Michel, *Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités*, *Revue Française de Comptabilité* n° 226, Septembre 1991, pp. 47-63.

² Brimson James A., *Activity accounting : an activity-based costing approach*, National association of accountants professional book series, New-York, 1991, 214 p.

Phase 1 : Sélectionner les coûts de base

a) Les différents types de coûts

Il existe une grande variété de coûts et il faut sélectionner un type pour le système ABC :

- Le coût actuel est le coût exact payé par les facteurs de production (transaction financière). L'avantage est, qu'étant actuel, il reflète bien les changements de l'environnement. En revanche, il fluctue aussi énormément dans un environnement opérationnel.

- Le coût budgété correspond à ce que le management veut atteindre.

- Le coût standard est basé sur des conditions normales d'exploitation (efficacité et volume). Il a l'avantage de permettre le calcul des écarts.

b) Déterminer la périodicité des collectes de données

Il est possible de choisir une période d'un trimestre à un an¹, mais il faut continuellement être capable de faire des ajustements ou des changements en fonction de l'évolution de l'environnement, de réorganisations, de modifications de l'activité, etc.

c) Classer les cycles de vie de chaque activité

Pour obtenir un système ABC efficace, il est impératif de tenir compte du cycle de vie de chaque activité qui fournit ainsi un moule pour développer et rendre compte de la performance du système de suivi des coûts.

Phase 2 : Etablir un suivi des ressources

a) Déterminer la source des données

Cette démarche est importante, car elle assure la cohérence entre le système comptable de l'entreprise et le système de management. Elle est effectuée en fonction de la signification de chaque coût ainsi que de la disponibilité de l'information.

b) Grouper les coûts du Grand Livre comptable

James A. Brimson propose de se servir des coûts du Grand Livre comptable comme base pour le calcul du coût des activités. Le Grand Livre classe les dépenses en fonction de leur nature. Le processus de suivi des dépenses est alors simplifié. Ces natures peuvent être les équipements, la main-d'oeuvre, les technologies par exemple.

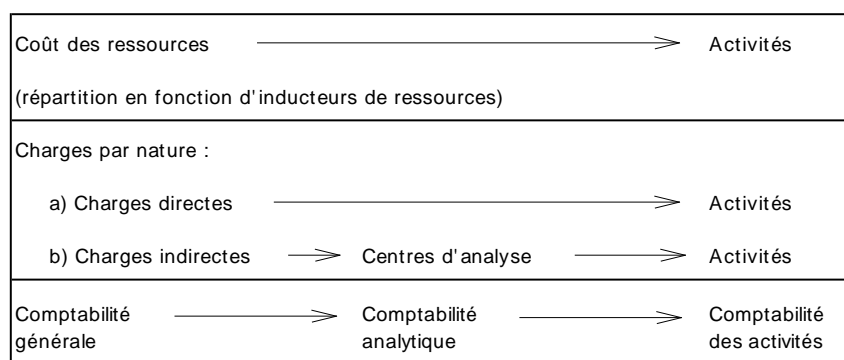
Pierre-Laurent Bescos et Carla Mendoza ont une position quelque peu divergente de celle de James A. Brimson puisqu'ils suggèrent la possibilité de se servir des données de la comptabilité analytique². Dans les entreprises, une répartition de ces charges est déjà faite par nature avec la comptabilité générale. Par la comptabilité analytique, une affectation des charges directes entre les objets de coût (produits, etc.) existe généralement. En ce qui concerne les charges indirectes, une répartition est souvent faite par service (ou entre les

¹ Nous pensons qu'il est techniquement possible de réaliser une collecte mensuelle des données, même si cela n'est pas forcément souhaitable dans une optique de simplification du système.

² Cf. pp. 49-51 dans Bescos Pierre-Laurent et Mendoza Carla, Le Management de la Performance, Editions comptables Malesherbes, Paris, 1994.

centres d'analyse) avant le calcul des unités d'oeuvre traditionnelles. Il reste donc à ventiler d'une autre façon - totalement ou partiellement - ces charges indirectes entre les activités, selon les objectifs recherchés et le degré d'arbitraire inévitable dans le choix des conventions. La figure 2.4 illustre leur propos. Cette répartition peut se faire d'après les données passées de la comptabilité analytique, ou selon les prévisions (budgets).

Figure 2.4- La répartition des ressources entre les activités¹



La figure 2.4 illustre également le passage d'une comptabilité analytique classique vers une comptabilité d'activité, cette dernière pouvant à terme remplacer la première avec la mise en place complète de la méthode ABC (management des coûts et de la performance).

Il est souhaitable que la répartition des charges indirectes se fasse de la manière la moins arbitraire possible entre les activités. C'est ce qui permettra d'augmenter la pertinence des coûts calculés à la fin du processus. Diverses méthodes peuvent être utilisées pour attribuer aux activités le coût des ressources utilisées (facturations internes, enquêtes, sondages, entretiens, etc.).

Le tableau 2.1 établit la comparaison entre les deux méthodes de calcul de coûts.

Tableau 2.1- La comparaison du calcul de coût des activités basé sur le Grand Livre ou sur les rapports de la comptabilité de gestion²

Des lignes des articles du Grand Livre	Des rapports des centres de coûts
<ul style="list-style-type: none"> - Nécessite seulement des données basiques comme point de départ - non reliées à des centres de coûts précis. - Plus facile de réaliser des contrôles sur les coûts inclus/exclus. - Plus facile de garder la traçabilité des coûts au sein des coûts d'activité en évitant les subventions croisées aux services puis aux activités. 	<ul style="list-style-type: none"> - Plus facile pour les responsables de services d'être impliqués en utilisant leurs rapports de coûts comme point de départ. - Peut entraîner beaucoup moins de travail puisque les centres de coûts forment la première étape de l'analyse des activités. - Point de départ plus facile si seules certaines parties de l'organisation sont considérées.

¹ Bescos Pierre-Laurent et Mendoza Carla, *Le Management de la Performance*, Editions comptables Malesherbes, Paris, 1994, 287 p

² Morrow Mike, *Activity-based management - New approaches to measuring performance and managing costs*, Woodhead-Faulkner, Hemel Hempstead (GB), 1992, 199 p.

c) Etablir une relation causale

Il s'agit de définir une relation entre les ressources consommées et l'activité. Prenons comme exemples :

- les effectifs employés et le temps passé,
- la technologie et le temps machine,
- les moyens et les mètres carrés,
- les machines et les kilowatts heure.

Cette relation est en fait un inducteur de ressource (resource driver), c'est-à-dire un facteur expliquant le mieux possible les consommations de ressources.

d) Mettre en place un suivi des coûts relatifs aux personnes

Trois méthodes possibles existent :

- La première méthode (Total Labor Method) consiste à redistribuer les coûts relatifs aux personnes en prenant la totalité des charges de personnel et en les répartissant en fonction du temps passé sur chacune des activités pour réaliser le produit final.

- La deuxième méthode (Occupational Code Method) consiste à redistribuer les coûts en fonction du salaire moyen et de l'effectif de chaque catégorie de personnel selon le temps passé à contribuer à la réalisation du produit final (exemple : managers, secrétaires, ingénieurs en développement, ingénieurs formation, etc.).

- La troisième méthode (Specific Employee Method) consiste à redistribuer les charges salariales en fonction du temps passé par chaque personne à la réalisation de chaque activité.

Phase 3 : Déterminer les mesures de performance de l'activité

Les activités sont décrites en termes de performances financière et non financière. On se pose certaines questions comme :

- Qu'est-ce qui coûte ?
- Sur combien de temps ?
- Comment est effectuée l'activité ?
- Quelle est la flexibilité de l'entreprise face aux changements de l'environnement ?

Chaque réponse fournit un éclairage différent sur l'activité : ce peut être la flexibilité, la qualité, la planification des attentes ou encore le temps nécessaire pour effectuer l'activité.

Comme le soulignent Pierre-Laurent Bescos et Carla Mendoza, une activité regroupe des coûts homogènes, et il est donc souhaitable et nécessaire de définir une mesure unique d'activité (l'inducteur ou l'unité d'oeuvre, selon la terminologie retenue)¹. Les ressources

¹ Bescos Pierre-Laurent et Mendoza Carla, *Le Management de la Performance*, Editions comptables Malesherbes, Paris, 1994, 287 p.

utilisées varient généralement en proportion du nombre d'inducteurs (ou d'unités d'oeuvre). Il est alors possible de calculer un coût unitaire de l'activité (ou coût par unité d'inducteur, ou encore coût d'unité d'oeuvre).

Le coût unitaire d'un inducteur est défini comme le rapport entre :

- les coûts des facteurs de production pouvant être tracés jusqu'à l'activité et
- le volume d'activité (nombre d'inducteurs ou d'unité d'oeuvre) selon la formule suivante :

$$\text{Coût unitaire d'un inducteur} = \frac{\text{Coût des ressources attribuées à l'activité}}{\text{Nombre d'inducteurs}}$$

Le coût unitaire d'un inducteur constitue une mesure de productivité : il s'agit d'inputs (entrées) divisés par des outputs (sorties). A ce titre, ce coût unitaire peut faire partie de tableaux de bord proposés, car il constitue un indicateur de performance parlant pour les managers concernés.

Ce coût peut également se calculer de manière prévisionnelle et servir à l'établissement des coûts standards (ou coûts préétablis). Il suffit d'utiliser un coût prévisionnel des ressources et un volume prévisionnel d'activité.

Phase 4 : Sélectionner les points de mesure de l'activité

Après avoir choisi la mesure de l'activité, il faut regrouper les statistiques. Il est important que la période de mesure de l'activité corresponde à la période de calcul des coûts afin de garder une cohérence dans la démarche.

De plus, la mesure de l'activité doit être homogène, c'est-à-dire que chaque sortie doit être de même nature que les autres.

Phase 5 : Allouer les activités secondaires

Une méthode commune pour réaliser cela consiste à utiliser les facteurs de production primaires.

Phase 6 : Calculer le coût par activité

Une fois que la société est capable de suivre ses coûts, qu'elle a sélectionné une mesure de sortie et a déterminé la quantité de mesures de l'activité, elle peut compléter le processus de son activité fondé sur le contrôle des coûts.

Mike Morrow a réfléchi sur les coûts qu'il fallait inclure dans les activités. Il met en évidence l'alternative suivante¹:

- Le point de vue mis en avant dans *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*² est que toute la consommation de ressources (mètres carrés, dépréciation de machines, et coûts venant d'autres centres de coûts) devrait être prise en compte dans le coût d'activité, donc toutes les ressources seraient gérées au niveau de l'activité. En pratique, les coûts complets d'activité peuvent devenir très complexes et créer une hiérarchie de chargements croisés qui rend confuse la compréhension du comportement des coûts.

- L'autre point de vue est que les coûts inclus dans le coût d'une activité devraient donner une information pertinente pour la décision. Par exemple, les coûts d'activité dans le service du personnel ne devraient pas inclure les coûts des mètres carrés de bureaux si l'espace est hors de contrôle du responsable du personnel, et les coûts d'activité étant utilisés à cette occasion pour aider à établir et gérer le budget du responsable du personnel. Les coûts des mètres carrés seront alors gérés sur une autre base qui ne serait pas l'activité.

Comme on a déjà pu l'observer sur la figure 2.3, l'étape suivante consiste à allouer le coût des activités sur les objets de coûts.

*** ETAPE 3) L'attachement des coûts aux objets de coûts**

Pour mettre en oeuvre le principe de base de l'allocation dans une comptabilité par activité, selon lequel les activités consomment des coûts et les produits consomment des activités, il faut évaluer la consommation des activités primaires par les produits³. On peut donc construire des nomenclatures d'activités par produit. Ce sont des fichiers qui contiennent la liste de toutes les activités primaires - directes et indirectes - que requiert la production du produit analysé. Pour chaque activité est indiquée la consommation "normale" ou standard d'unités d'oeuvre de cette activité primaire pour la production d'une quantité donnée du produit. Sur une période déterminée :

1) on affecte les dépenses des activités secondaires aux activités primaires correspondantes ;

2) on calcule les taux (réels ou standard) des différentes unités d'oeuvre, en rapportant les dépenses (réelles ou budgétées) des activités primaires (coût des activités secondaires inclus) à la production correspondante d'unités d'oeuvre ;

3) pour calculer le coût de revient de chaque produit, on valorise sa nomenclature d'activités en multipliant les consommations standard d'unités d'oeuvre qui y figurent par les taux standard (pour un coût de revient standard) ou par les taux réels (pour un coût de revient réel) des mêmes unités d'oeuvre.

¹ Morrow Mike, *Activity-based management - New approaches to measuring performance and managing costs*, Woodhead-Faulkner, Hemel Hempstead (GB), 1992, 199 p.

² Berliner Callie, Brimson James A., *Cost management for today's advanced manufacturing : the CAM-I conceptual design*, Boston, Harvard Business School Press, 1988, 253 p.

³ Cf. pp. 125-126 dans Lorino Philippe, *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

Nous avons vu les aspects calculatoires de la méthode ABC. Nous allons maintenant aborder l'étape suivante : l'ABM.

*** ETAPE 4) La gestion par les activités : Activity-Based Management (ABM)**

Précisons dès maintenant qu'il est possible de faire de l'ABM à tout moment, soit avant d'avoir mis en place l'ABC, soit après, soit même d'utiliser l'ABM sans faire de l'ABC. Jacques Laverty préconise plutôt d'introduire l'ABM, puis de finir par l'ABC et non de procéder inversement comme cela est souvent le cas¹.

La traduction de la définition de l'Activity-Based Management par le CAM-I est la suivante²:

- une approche orientée sur la gestion des activités dans le but d'améliorer la valeur reçue par les consommateurs et le profit réalisé en produisant cette valeur ;
- cette approche inclut l'analyse des inducteurs de coûts, l'analyse d'activités, et l'analyse de performances ;
- l'ABM puise dans l'ABC sa source principale de données et informations.

Quelques exemples d'application de l'ABM se trouvent dans les pages 66 et suivantes.

Nous pouvons maintenant nous demander en quoi cette méthode répond aux déficiences des méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion. Est-elle adaptée aux attentes du management ? Dans les sections suivantes, nous allons présenter les avantages, mais aussi les inconvénients de l'ABC/ABM.

¹ Laverty Jacques, *Introduire la gestion par les activités dans l'entreprise : une décision stratégique. Comment optimiser l'investissement*, *Revue Française de Comptabilité*, N° 289, mai 1997, pp. 31-36.

² *The CAM-I Glossary of Activity-Based Management*, 1990.

Section 2- Les apports de la méthode ABC

La méthode ABC, et son volet ABM, apporteraient de nombreux changements et comporteraient de multiples avantages par rapport aux méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion. Elles permettraient de résoudre certaines des déficiences de la comptabilité de gestion présentées au cours du chapitre 1. Notamment, on aurait une meilleure allocation des coûts indirects avec l'utilisation d'inducteurs plus logiques et plus représentatifs de la réalité et de la façon dont les coûts varient. L'activité serait bien comprise par les opérationnels, la méthode serait alors mieux utilisée. La méthode permettrait en outre, d'avoir une vision transversale de l'entreprise plus orientée vers le client, ses besoins et la valeur perçue par celui-ci, mais aussi sur les processus décrivant la façon de travailler au sein de la société. Nous verrons également que la méthode ABC n'utilise pas une allocation des coûts basée uniquement sur le volume de production, mais introduit une hiérarchie des activités en fonction du niveau de consommation (le lot, l'unité, les activités de soutien). ABC permettrait aussi de mesurer le coût des capacités inutilisées. En outre, nous verrons qu'ABC s'inscrit dans la logique d'évolution du rôle du contrôleur de gestion. Enfin, nous examinerons les différentes applications possibles de l'ABC/ABM comme le benchmarking, l'aide aux choix relatifs à la sous-traitance, la budgétisation réalisée à l'aide de l'ABC, le business process reengineering, et l'utilisation de l'ABM pour gérer les besoins de financement d'exploitation.

1- Une meilleure allocation des coûts indirects

Pour Philippe Lorino¹:

- La comptabilité par activité est un bon outil d'analyse et donc de maîtrise des coûts indirects (structure des coûts industriels : au temps de Taylor : 50% matière, 30% travail direct et 20% coûts indirects ; à l'an 2000 : 50% matière, >40% coûts indirects et <10% travail direct).

- Les coûts indirects peuvent être analysés et compris comme l'étaient traditionnellement les coûts directs. Ils peuvent être gérés selon leur comportement réel, avec leur propre unité d'oeuvre et leur propre coût unitaire, et non noyés dans un taux horaire global.

- La comptabilité d'activités préconise l'affectation directe des coûts des activités aux produits sans les faire transiter par d'autres activités, comme c'était le cas lorsque l'on passait des sections auxiliaires aux sections principales. Ainsi, environ 80% des coûts des activités peuvent être reliés directement aux produits par les inducteurs de coûts.

Par ailleurs, le CIM (Computer Integrated Manufacturing System) pourrait répondre aux mêmes objectifs que l'ABC pour allouer les coûts indirects, mais il ne peut être utilisé que dans la production. On a donc besoin de méthodes telles que l'ABC dans le domaine des services. Rappelons qu'un système CIM permet de rattacher des frais généraux directement au

¹ Cf. p. 116-118 dans Lorino Philippe, Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

produit¹. Le CIM coordonne et contrôle les divers flux de matière, travail, et frais généraux à travers les machines et processus automatisés dans l'usine. Sont inclus dans le CIM²:

- le Computer-Aided Design (CAD) qui consiste en l'utilisation d'ordinateurs dans la définition et la conception, la technique, et la planification des processus ;

- le Computer Automated Manufacturing (CAM) qui inclut des machines à contrôle numérique et des machines outils, des contrôles de processus, et des dispositifs et mécanisme d'inspection automatique ;

- le Flexible Manufacturing System (FMS) qui est une série d'ordinateurs contrôlés reliés aux machines et qui contrôlent un processus de production du départ à l'arrivée. Le FMS remplace les lignes de production qui nécessiteraient de la main-d'oeuvre humaine pour faire fonctionner les équipements, les installations, et d'autres activités sans valeur ajoutée ;

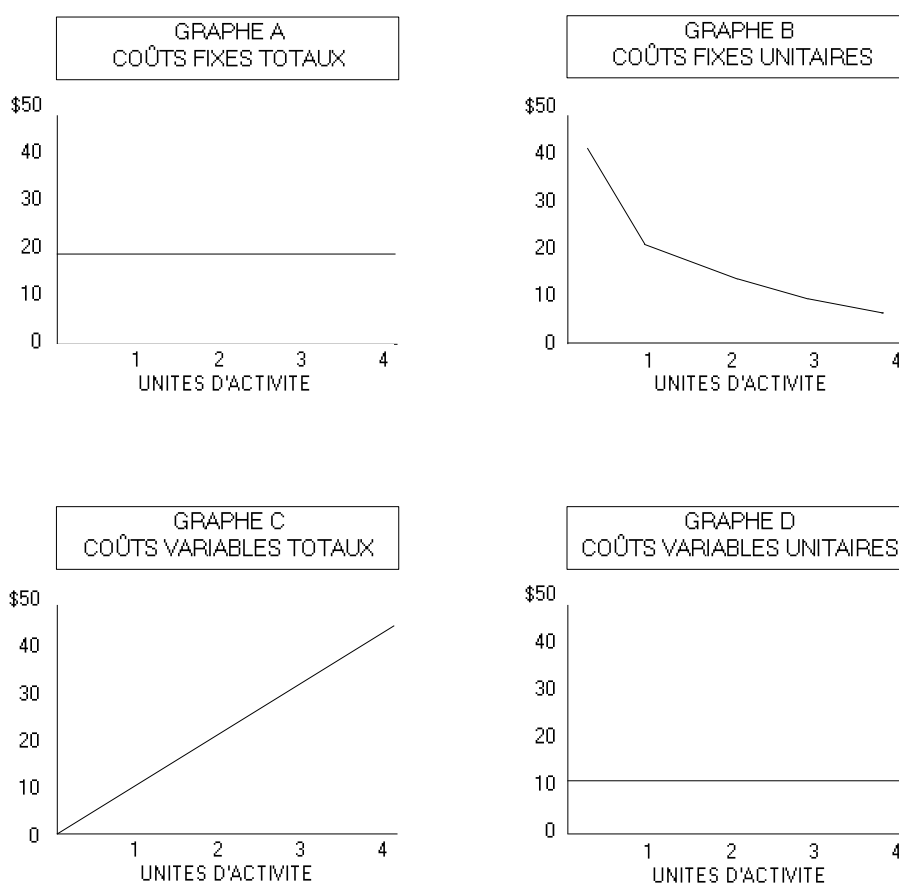
- le Production and Inventory Management (PIM) qui inclut les méthodes de contrôle d'inventaire comme les Materials Requirement Planning (MRP), le Just in Time (JIT), qui conduit à une réduction de l'inventaire, le Manufacturing Reduction Planning (MRP II), qui est un système MRP total utilisé comme base de planification du travail.

Il est également nécessaire de différencier le comportement des coûts totaux de celui des coûts unitaires. La figure 2.5 montre le comportement des (a) coûts fixes totaux, (b) coûts fixes unitaires, (c) coûts variables totaux, et (d) coût variable unitaire.

¹ Cf. p. 24 dans Lewis Ronald J., *Activity-Based Costing for Marketing and Manufacturing*, Quorum Books, Westport (Connecticut), 1993, 234 p.

² Cf. p. 86 dans Lewis Ronald J., *Activity-Based Costing for Marketing and Manufacturing*, Quorum Books, Westport (Connecticut), 1993, 234 p.

Figure 2.5- Le comportement des coûts¹



Il existe plusieurs hypothèses sur les comportements du coût : (1) le comportement du coût est lié à un inducteur donné, (2) il y a une période de temps définie et une gamme d'activité dans laquelle le comportement du coût est examiné, et (3) la relation entre le coût et l'activité est linéaire.

L'inducteur principal d'activité pour déterminer la variabilité des coûts de production - matières directes, main-d'oeuvre directe et frais généraux de production, est l'unité de consommation. L'inducteur le plus fréquemment utilisé pour les services non industriels ou les entreprises de distribution sont les unités de services, les unités vendues, ou le montant du chiffre d'affaires.

En ABC, l'allocation des coûts indirects est basée sur le facteur causal le plus direct tel que le mètre carré pour les coûts de bâtiments, le nombre d'employés pour les coûts de personnel, ou les heures machine pour la réparation et la maintenance des machines de production. Ces facteurs causaux sont appelés inducteurs de coûts et sont liés à l'activité plutôt qu'au volume produit. Les systèmes basés sur l'activité peuvent améliorer la pertinence lors de l'identification de coûts de production spécifiques. Par exemple, les cellules de travail basées sur l'activité peuvent inclure des coûts qui sont présumés fixes, mais qui actuellement varient proportionnellement à chaque unité passant à travers la cellule de travail. Dans les sociétés de service non industriels, il n'y a pas de produit physique. La variabilité des coûts est directement liée au montant du chiffre d'affaires, qui dans la plupart des industries de service,

¹ Pp. 123-127 dans Lewis Ronald J., *Activity-Based Costing for Marketing and Manufacturing*, Quorum Books, Westport (Connecticut), 1993, 234 p.

est basée sur une unité spécifique de service. Par exemple, dans un collège où les élèves payent les cours sur la base des heures créditées, les heures créditées sont proportionnelles au chiffre d'affaires des cours.

A cause de l'inflation, le chiffre d'affaires n'est pas aussi fiable que les bases non monétaires d'activité. Ainsi, les unités de service, telles que les heures de cours pour les étudiants, peuvent être substituées au chiffre d'affaires comme base d'activité. Cette base d'activité est appelée l'unité de service. Dans les hôpitaux, l'unité de service peut être le nombre de lits par jour ; dans les compagnies aériennes cela peut être le nombre de places voyageurs occupées, ou les miles par passager.

La base la plus appropriée pour déterminer la variabilité des coûts de production, de la matière directe, de la main-d'oeuvre directe, et des frais généraux de l'usine est l'unité produite.

Les coûts administratifs et marketing sont des dépenses de période qui sont soustraites du chiffre d'affaires. Ils sont directement liés aux unités vendues, pas aux unités produites. Il est plus approprié de mesurer la variabilité de ces dépenses avec les unités vendues ou le chiffre d'affaires sur la base de l'activité.

L'inducteur le plus approprié pour les sociétés de distribution, les grossistes, et les détaillants est le chiffre d'affaires. Bien que les quantités, plutôt que les dollars ou francs, soient normalement préférables (à cause de l'influence de l'inflation sur la valeur du dollar ou du franc), il n'y a pas d'unité d'activité acceptable pour la plupart des détaillants et des grossistes. Ils achètent de grosses quantités de produits variés pour la revente à une grande diversité de prix. Aucune quantité unitaire ne serait assez représentative pour servir de base d'activité. Le chiffre d'affaires est le seul dénominateur commun pour les sociétés de merchandising.

Le tableau 2.2 récapitule les principaux coûts de production et indique les inducteurs associés à ces coûts.

Tableau 2.2- Les principaux coûts de production et leurs inducteurs

Source de coût ou de dépense	Inducteur
<u>I. Industries de production</u>	
<i>A. Coûts de production</i>	
Matière directe	Unités produites
Main-d'oeuvre directe	Unités produites
Frais généraux de production	Diverses bases
<i>B. Dépenses administratives</i>	
Bureaux	Mètre carré
Comptabilité et finance	Factures
Service du personnel	Nombre d'employés
Sécurité et maintenance	Mètres carrés des bâtiments
Engineering	Ordres de changement, projets
Recherche et développement	Diverses bases
<i>C. Dépenses marketing</i>	
Ventes et promotion	Unités ou dollars (ou francs) de vente
Distribution physique	Diverses bases
<u>II. Sociétés de merchandising</u>	Unités ou dollars (ou francs) de vente
<u>III. Industries de service</u>	Unités ou dollars (ou francs) de service

Ces inducteurs sont plus logiques, notamment parce qu'ils sont bien connus des opérationnels qui peuvent alors agir directement dessus.

2- L'activité est bien comprise par les opérationnels

Pierre Mévellec estime que par définition, une organisation complexe ne peut pas être simplifiée au sens propre¹. Mais on peut en faciliter la compréhension, en la considérant successivement sous différents angles. C'est ce que l'analyse d'activités permet. Celles-ci sont les cellules de base, et, de ce fait, elles interviennent dans toutes les visions que l'on peut avoir de l'entreprise, que ce soit au travers des produits, des processus ou globalement de la chaîne de valeur. Mais, quelle que soit la vision choisie, l'analyste se trouve contraint d'analyser les relations entre activités, en multipliant les visions ; il acquiert, ainsi, une connaissance simple de la complexité des relations qui font d'une collection d'activités une organisation. Il ajoute²: "Ce qui est recherché et obtenu par l'introduction de l'analyse d'activités, c'est une meilleure représentation du fonctionnement de l'entreprise".

¹ Cf. p. 110 dans Mévellec Pierre, *Outils de gestion - La pertinence retrouvée*, éditions comptables Malesherbes, Paris, Octobre 1991, 198 p.

² Cf. p. 150 dans Mévellec Pierre ; *Outils de gestion - La pertinence retrouvée*, éditions comptables Malesherbes, Paris, Octobre 1991, 198 p.

De même, Philippe Lorino explique que la méthode ABC "offre une base pour le diagnostic dont la puissance est sans commune mesure avec les comptabilités analytiques traditionnelles, le plus souvent fondées sur un découpage organisationnel (centres de responsabilité)"¹.

L'approche ABC permet de réduire la part des allocations arbitraires qui existe avec les sections homogènes. Ainsi, selon le groupe de travail du CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International), le CMS (Cost Management System), elle passerait de 50% à 20%, voire 10%².

Par ailleurs, Michel Lebas juge que l'approche de la gestion va changer avec l'utilisation de la méthode de comptabilité par activité³. Il est beaucoup plus facile de prévoir un portefeuille d'activités (c'est-à-dire de volume d'actions ou de processus) qu'on va mettre en oeuvre que de prévoir un portefeuille de ventes. L'approche par les activités permet de reconstruire l'entreprise pour en faire un système efficace et efficient. Pour lui, si on connaît le processus d'enclenchement et le coût d'une séquence d'actions (c'est-à-dire les activités et leur coût) on peut se poser deux questions : "a-t-on réellement besoin de cette activité ?", et "peut-on réduire ce coût, par exemple par une autre manière de réaliser le processus, voire même par une optimisation du processus ?". Ces deux questions sont le début de la réflexion sur "comment l'entreprise va effectivement mettre en oeuvre la stratégie qu'elle a retenue ?" ou sur "est-ce que la stratégie "émergente" qui résulte des processus (activités) mis en oeuvre permet d'atteindre les grands objectifs que l'entreprise ou ses dirigeants ont retenus ?".

Pour lui, l'ABM (Activity-Based Management) est une complète révolution de la vision de ce qu'est une entreprise. Sa représentation de l'entreprise sous la forme d'un réseau d'activités permet de reconcevoir les coûts de revient et de faire une budgétisation dynamique relativement peu liée aux aléas du marché. On budgète des activités, pas des volumes de vente. Les activités sont plus stables que les chiffres d'affaires des produits ou services. C'est l'une des approches qui sous tendent la gestion globale. C'est une vision intégrée qui repart de l'analyse des causes pour construire la gestion.

La comptabilité par activité présente également l'avantage de donner aux coûts un cadre cohérent avec le suivi des autres performances⁴: qualité, délai. La qualité se mesure dans ce que l'on fait, le délai ne peut être que le délai d'accomplissement d'une activité. La méthode du coût par activité permet donc de mesurer à la fois le coût et les autres formes de performance.

Jean-Marie Galanos ajoute que la gestion par activités se caractérise par ce que l'on pourrait appeler « le Contrôle de Gestion Total » par analogie aux caractéristiques de

¹ Cf. p. 110 dans Lorino Philippe ; *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

² Cf. p. 163 dans ECOSIP ; *Gestion industrielle et mesure économique*, op. cit. (chapitre de P. Lorino).

³ Cf. pp. 63-64 dans Lebas Michel ; *L'ABM ou le Management Basé sur les Activités*, *Revue Française de Comptabilité*, n°237, Septembre 1992, p. 61-66.

⁴ Cf. pp. 116-118 dans Lorino Philippe ; *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

l'approche « Qualité Totale »¹. Elle permet en effet d'étendre le contrôle à toutes les dimensions pertinentes. La gestion par activité intègre un véritable mécanisme relationnel pour supporter l'action quotidienne du progrès : recherche d'inducteurs, négociations client/fournisseur, activité/processus, activité/produit, processus/produit, produit/produit, contrôle de valeur et comparaison avec les réactions du marché. Le contrôle est multidimensionnel. Toutes les dimensions pertinentes par rapport au marché sont contrôlées (coûts, délais et conformité des caractéristiques qualités) en tant que telles, mais aussi et surtout leur combinaison dans le concept de valeur qui autorise un jugement sur les choix explicites de l'entreprise par rapport aux réactions du marché.

Par ailleurs, la méthode ABC semble plus simple, elle utilise notamment le critère de performance physique qui a de multiples avantages². Il n'est pas ambigu comme les critères économiques, la comparaison dans le temps et dans l'espace ne nécessite aucun retraitement. Il est directement accessible à la personne dont il mesure la performance ; ni retraitement, ni boucle d'information ne sont nécessaires. Le feed-back est donc immédiat, ce qui, en principe, en augmente l'efficacité.

En outre, la méthode ABC a quelques similitudes avec la technique du BBZ (Budget Base Zéro)³. Les deux ont pour but d'identifier les activités et leur coût. L'activity-based costing met l'accent sur l'identification des coûts d'activité et donc sur la prévision des conséquences d'une stratégie de produit alternative. De plus, la méthode ABC se distingue des méthodes traditionnelles, car elle analyse la manière dont les ressources sont consommées non plus globalement mais de façon très fine. En cela, on peut retrouver une analogie avec la technique du BBZ, puisque celui-ci analyse également les transactions. Rappelons que le BBZ est une procédure budgétaire qui consiste à imaginer la reconstruction de l'appareil fonctionnel de l'entreprise à partir de zéro, en commençant par les modules les plus utiles, les moins utiles étant supprimés.

De même, la méthode ABC suggère l'utilisation d'unités d'oeuvre (inducteurs de coûts) beaucoup plus variés que dans les méthodes traditionnelles et, en particulier, des unités d'oeuvre non volumiques. Cela permet de se focaliser sur le coût de la variété, de la flexibilité, de la diversité, et de la non-qualité. Comme le souligne Véronique Malleret⁴, « ces éléments sont des générateurs de coûts très visibles dans les activités discrétionnaires. Ainsi, dans les services comptables, le traitement d'une exception est beaucoup plus coûteux que les traitements de masse. La gestion des cas particuliers, des dossiers en retard sont clairement des générateurs de coûts dans les services juridiques, dans la gestion du personnel ». On peut reprendre le même type de raisonnement pour le domaine des services. Si l'on considère que

¹ Cf. p. 42 dans Galanos Jean-Marie, *Maîtrise des processus par activités - Organisation - Evaluation - Contrôle*, *Cahier du CREFEGE - QUEOPS - 1995 - 1*, Université de Toulon-Var, pp. 28-42.

² Cf. p. 173 dans Mévellec Pierre, *Outils de gestion - La pertinence retrouvée*, éditions comptables Malesherbes, Paris, Octobre 1991, 198 p.

³ Cf. p. 37 dans Dugdale David, *The uses of activity-based costing*, *Management accounting (CIMA, London)*, octobre 1990, p.36-38.

⁴ Cf. p. 160 dans Malleret Véronique, *Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires*, thèse de doctorat, Université Paris IX - Dauphine, 1993, 334 p.

la méthode ABC peut s'appliquer aux services, on peut dire qu'elle est même plus adaptée que les méthodes traditionnelles, car elle met plus d'emphasis sur le coût de la variété et de la diversité, ce qui caractérise les services. On pourrait même ajouter qu'il est très utile de mettre en relief les coûts de la non-qualité dans les services, puisque le niveau de qualité du service peut varier d'une prestation à l'autre beaucoup plus que d'un produit à l'autre dans le domaine industriel.

Par ailleurs, Henri Bouquin souligne que dans la méthode des sections et des centres d'analyse, on teste, dans un centre, l'existence d'une corrélation entre le coût du centre et l'unité d'oeuvre que l'on souhaite adopter¹. Or cette corrélation n'est éventuellement démontrée que sur les charges dites variables ; pourtant on impute généralement les charges fixes selon le même principe qui permet d'allouer les charges variables, hormis le cas où l'on opte pour le direct costing. Ce traitement indifférencié des charges réunies dans un centre d'analyse ne soulève pas de difficulté à la condition qu'il soit possible de considérer que, dans le long terme, la variable qui est corrélée à l'évolution des charges variables l'est aussi à l'évolution des charges fixes. Certaines analyses (celles qui portent sur les charges variables) seraient bonnes pour la décision à court terme, d'autres (étudiant de plus près les coûts fixes) renverraient au long terme. Il ajoute :

« Il est vrai que dans une logique où l'on admettait que l'effet d'expérience et les économies d'échelle constituaient le ressort fondamental de la réduction des coûts, la recherche d'une loi économique s'appliquant aux charges fixes n'était guère urgente. En revanche, dès lors que les inducteurs de chiffre d'affaires se distinguent des inducteurs de coûts, dès lors que la complexité, la diversité, deviennent un élément de concurrence, la connaissance des effets qu'elles ont sur les charges, jusqu'ici dites fixes, n'est plus un luxe, un raffinement pour puristes, mais un outil de gestion efficace. Derrière la contestation des unités d'oeuvre volumiques, c'est la nouvelle priorité accordée à la connaissance des lois économiques des charges fixes qui constitue le besoin révélé par le succès de la méthode ABC ».

En définitive, comme le souligne Pierre Mévellec, la méthode ABC permet « une création de sens », soit un gain en termes de signification au sein de l'entreprise². Cette création de sens, perçue par l'ensemble des acteurs de l'entreprise ou de l'organisation, peut alors être utilisée pour véhiculer des signaux forts chargés de contribuer au déploiement de la stratégie dans l'ensemble de l'organisation.

Les inducteurs de coûts permettent de rechercher une cohérence dans l'action à court terme et une meilleure maîtrise des coûts. Certains inducteurs de coûts, structurels, ne peuvent être modifiés que par des restructurations ou des investissements. D'autres, opérationnels, traduisent une inefficacité ou un gaspillage, tels les défauts de fabrication, les erreurs d'expéditions, les modifications techniques, etc. La cohérence entre les indicateurs de performance, les indicateurs de pilotage et les inducteurs de coûts permet à chacun d'établir un lien direct entre son action et les objectifs stratégiques.

¹ Cf. pp. 7-16 dans Bouquin Henri, *Comptabilité de gestion*, Sirey (Paris), 1993.

² Mévellec Pierre, *La comptabilité à base d'activités - Une double question de sens, Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 1, volume 1, mars 1995, pp. 62-80.

On voit donc que la méthode ABC paraît être facilement utilisable par les opérationnels, car elle ne prend pas uniquement des indicateurs financiers. Elle paraît plus complète et les opérationnels peuvent l'utiliser pour gérer de nombreuses facettes de leur activité.

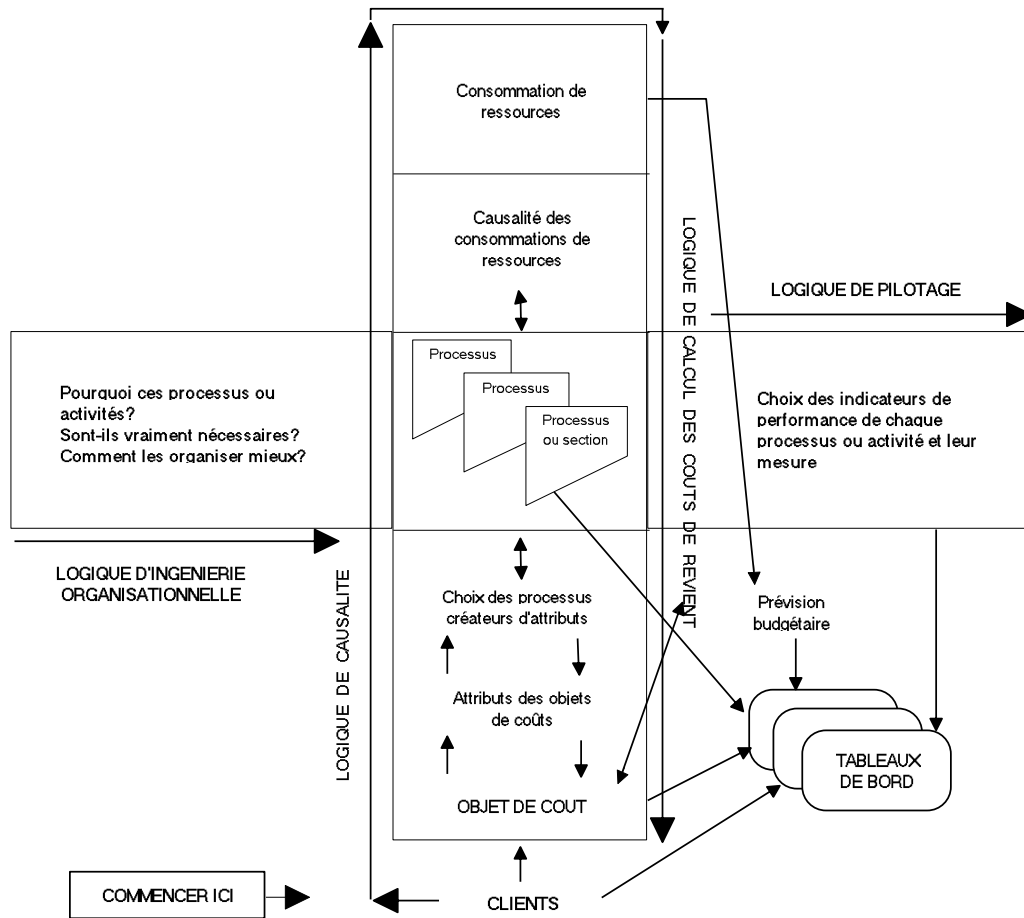
3- L'introduction de la causalité

Michel Lebas note qu'avec la méthode ABC il y a une véritable inversion de logique¹. Les coûts ne sont plus considérés comme une fatalité. Ils doivent être gérés, c'est-à-dire maîtrisés et c'est par les activités, c'est-à-dire les processus liant les tâches élémentaires pour un but donné, que l'on pourra réduire les coûts. On entre dans une nouvelle ère dans laquelle la devise devient "les produits causent les activités, les activités causent les coûts". Il y a inversion totale de la logique, on part du produit pour arriver au coût au lieu de partir du coût pour arriver au produit. Sur la gauche de la figure 2.6, le manager s'interroge sur des choix essentiellement stratégiques. Ensuite, il peut se poser la question du fonctionnement efficace et efficient des processus ou activités qui les composent. Ces mesures viendront du choix d'indicateurs appropriés pour évaluer le fonctionnement des processus. Ces indicateurs nourrissent les tableaux de bord et permettent de prendre des actions correctives immédiatement pour obtenir une meilleure satisfaction du client. On obtient une image complète de l'approche ABC. En partant dans le sens des aiguilles d'une montre :

- c'est d'abord une démarche qui part du client pour définir comment on va le satisfaire,
- c'est ensuite une démarche stratégique qui amène à remettre en cause les manières de faire,
- puis c'est une démarche de mise sous contrôle et de pilotage des activités et des processus par des outils de mesure qui alimentent les tableaux de bord, et
- c'est enfin la possibilité de calculer les coûts de revient sur de nouvelles bases qui prennent plus en compte la diversité et la complexité que le faisait la méthode traditionnelle.

¹ Lebas Michel, *Du coût de revient au management par les activités*, Revue Française de Comptabilité n° 258, juillet-août 1994, pp. 45-51.

Figure 2.6- Les logiques d'ingénierie organisationnelle et de pilotage sont transversales par rapport aux logiques de causalité et de calcul de coût de revient¹



Sur ce point, David E. Keys rappelle qu'il existe trois méthodes pour rattacher les coûts²:

- *le rattachement direct* : une observation physique est réalisée afin de relier facilement et de façon pertinente le coût à l'objet ;
- *le rattachement basé sur l'effet et la cause* : la base de rattachement est ce qui cause le coût à long terme ;
- *l'allocation des coûts*.

L'auteur fait remarquer que la méthode ABC introduit la causalité à deux niveaux, lors du rattachement des coûts aux activités via les inducteurs de ressource puis aux objets de coûts via les inducteurs d'activité.

L'analyse de la causalité passe entre autres par la prise en compte de la notion de valeur et de celle de transversalité.

¹ Cf. p. 221 dans Lebas Michel, Chapitre « Méthode ABC » dans Ouvrage Collectif, *10 outils clés du Management*, Les éditions du Go/Les presses du Management, Paris, 1996, 283 p.

² Keys David E., *Tracing costs in the three stages of Activity-Based Management*, *Journal of Cost Management*, winter 1994, pp. 30-37.

4- La prise en compte de la notion de valeur et de transversalité

Le manque de pertinence des méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion est due en partie à la disparition de l'articulation entre le système de mesure de performance et les fondements de la valeur. C'est pourquoi la méthode ABC se base sur le concept de chaîne de valeur développé par Michael Porter.

De nos jours, on admet que la valeur a un caractère multidimensionnel et qu'elle ne se mesure plus seulement qu'à travers la valeur travail¹. Le coût n'est plus le seul déterminant de la valeur ; la qualité ou les délais sont pris en compte pour la mesure de performance finale. Cette performance résulte de la mise en oeuvre d'un grand nombre d'activités au sein de processus transversaux à l'entreprise. Pierre Mévellec note même que le seul coût pertinent est alors le coût des ressources consommées tout au long du processus, et non au sein d'une quelconque activité. Aucune action sur les consommations de ressources ne peut dorénavant être envisagée sans prendre en compte l'impact sur la capacité de l'entreprise à produire de la valeur. Ensuite aucune action locale ne peut être entreprise sans analyse des répercussions de cette action sur l'ensemble des processus utilisateurs de l'activité concernée. Le contrôle des coûts se retrouve de ce fait replacé dans une démarche globale de recherche d'une nouvelle cohérence qui ne soit plus seulement financière mais multidimensionnelle.

5- La hiérarchie de coût des dépenses indirectes et de support

Robin Cooper distingue quatre catégories d'activités : des activités de niveau unité c'est-à-dire liées au volume de production, des activités de niveau lot, des activités de soutien au produit et des activités de soutien à l'installation².

- *Les activités de niveau unité* sont les activités effectuées à chaque fois que l'on produit une unité. Le nombre de fois où ces activités sont effectuées est proportionnel au nombre d'unités produites.
- *Les activités de niveau lot* sont effectuées à chaque fois que l'on produit un lot. C'est le cas, par exemple, du montage de la machine, de l'inspection des premières pièces et du passage d'un lot de fabrication de l'aire de stockage à l'atelier de production.
- *Les activités de soutien au produit* regroupent les activités effectuées pour permettre la fabrication d'un produit. Ce sera par exemple l'établissement de nomenclatures et l'exécution de modifications techniques. Ces activités ne sont pas directement proportionnelles au nombre de produits différents fabriqués.
- *Les activités de soutien à l'installation* sont effectuées pour permettre la production et ne peuvent être reliées à des produits. On peut prendre comme exemple

¹ Mévellec Pierre, *Coûts à base d'activités: un succès construit sur un malentendu*, Revue Française de Gestion, janvier-février 1994, pp. 20-29.

² Cooper Robin, *Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités (1^{ère} partie: Progrès récents de la théorie ABC)*, R.F.C. n°249, octobre 1993, pp. 59-68.

l'éclairage : si l'on éteint les lumières dans l'usine, la production cesse rapidement ; toutefois, le fait d'éclairer l'usine ne peut être relié de façon significative à tel ou tel produit. On peut également citer la gestion du processus de fabrication ou le nettoyage de l'usine. On peut ventiler davantage les activités au niveau de l'installation en focalisant l'analyse non plus sur le produit, mais sur des agrégats de produits.

Les systèmes traditionnels de suivi des coûts reposent sur des unités d'oeuvre qui se situent au niveau de l'unité de produit (heure de main-d'oeuvre directe, temps machine et prix en dollars des matières). Ces bases sont appelées bases de niveau unité ou inducteurs de coûts, car la quantité d'unité d'oeuvre consommée par un produit est directement proportionnelle au nombre d'unités de ce produit fabriquées.

Selon Robin Cooper, le système traditionnel, qui se fonde uniquement sur les procédures d'affectation des coûts au niveau de l'unité, ne peut distinguer les produits fabriqués en grandes quantités de ceux fabriqués en petites quantités¹. Il est insensible aux économies d'échelle réalisées à l'intérieur de l'usine. Les dispositifs ABC réduisent cette distorsion dans l'affectation du coût des activités de niveau lot en utilisant des unités d'oeuvre de niveau lot pour relier ces coûts aux produits. Les systèmes qui utilisent ces trois types d'unités d'oeuvre peuvent être considérés comme des mises en oeuvre intégrales du systèmes ABC². Ceux qui n'utilisent que deux de ces trois unités d'oeuvre peuvent être considérés comme des mises en oeuvre partielles.

Les systèmes ABC doivent indiquer le coût de fabrication de la production totale de chaque produit et non pas le coût complet de chaque unité. Ainsi, alors que les systèmes traditionnels de suivi des coûts ont toujours été construits dans une optique descendante, c'est-à-dire imputant tous les coûts à l'unité, les systèmes ABC doivent au contraire adopter une orientation ascendante et cumuler les coûts au niveau du produit et non pas au niveau de l'unité.

Le système ABC calcule le coût unitaire complet des produits :

- en divisant les coûts de niveau lot par le nombre d'unités contenues dans un lot ;
- en divisant les coûts de niveau produit et de niveau installation par le nombre d'unités produites ;
- en additionnant les résultats aux coûts de niveau unité.

Les systèmes ABC saisissent le fait que bon nombre de coûts supposés fixes varient en réalité avec les activités de niveau lot et de niveau produit.

Le fait d'indiquer le coût total des produits et de distinguer les coûts de soutien à l'installation des coûts de soutien au produit et les coûts de niveau lot de ceux de niveau unité permet aux utilisateurs de ces coûts de mieux comprendre les conséquences de leurs décisions. A titre d'exemple, la décision d'accepter une commande spéciale pour un produit

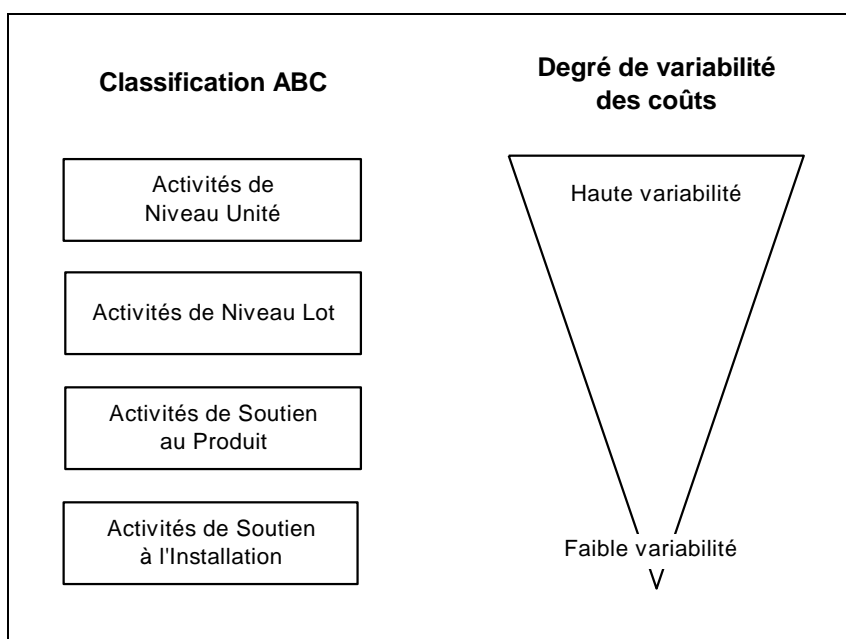
¹ Cooper Robin, *Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités (1^{ère} partie: Progrès récents de la théorie ABC)*, *R.F.C. n°249*, octobre 1993, pp. 59-68.

² niveaux unité, lot et produit.

qui est déjà en cours de fabrication n'imposera pas des activités complémentaires de soutien au produit. Par conséquent, le coût de ces activités n'aura pas à être pris en compte dans la décision d'accepter la commande. Ainsi, en distinguant le coût des trois types d'activités, les systèmes ABC permettent de déterminer plus facilement les coûts pertinents pour une décision donnée.

Falconer Mitchell propose la représentation des catégories d'activités de Robin Cooper en fonction de leur degré de variabilité (voir la figure 2.7).

Figure 2.7- La hiérarchie de coûts¹



On peut ainsi observer que les activités de niveau unité ont des coûts plutôt variables, alors que les activités de soutien à l'installation représentent des coûts fixes.

¹ Mitchell Falconer, *A commentary on the applications of activity-based costing*, Management Accounting Research, septembre-décembre 1994, pp. 261-277.

6- La mesure des coûts de l'utilisation des ressources : le rôle des capacités inutilisées

Il est reconnu que les systèmes ABC n'attribuent pas toutes les dépenses aux objets de coûts. Cette notion n'apparaissait pas dans les premiers écrits sur la méthode ABC. Elle n'est apparue qu'en 1991 dans un article de Robin Cooper et Robert S. Kaplan¹. Les systèmes ABC mesurent les coûts d'utilisation des ressources, non le coût d'achat des ressources.

Ces deux concepts de coûts très différents sont liés par l'équation :

$$\text{Coût des ressources fournies} = \text{coût des ressources utilisées} + \text{coût des capacités inutilisées}$$

Les systèmes financiers mesurent le côté gauche de cette équation - le montant des dépenses rendant les ressources disponibles pour un usage productif. Les systèmes ABC mesurent le premier terme du côté droit de l'équation, le coût des ressources utilisées (ou le coût des activités réalisées pour des unités de produits, des services et des clients). La différence entre les ressources fournies et les ressources utilisées durant une certaine période représente les capacités inutilisées de la période.

Les coûts sont variables suivant une procédure en deux étapes. Premièrement, la demande de ressources varie - elle peut augmenter avec la croissance de l'activité ou à cause d'un accroissement de la variété et de la complexité. Quand le niveau de capacités existantes est atteint, on enregistre un niveau croissant d'activité, une hausse des délais, ou une mauvaise qualité de travail. Les sociétés qui traversent une telle difficulté ont tendance à dépenser plus pour augmenter le niveau de ressources et relever le goulot d'étranglement. Dans une tendance baissière, les consommations de ressources de niveau lot ou de soutien au produit devraient diminuer suite à des décisions de réduction du nombre de produits et de clients, de détermination d'une taille de commande minimum, de réduction du nombre de fournisseurs, ou d'améliorations des activités (comme des temps d'installation plus courts, de meilleurs flux de matières, la fourniture en juste à temps des processus de production, l'amélioration de la qualité, la conception de produits avec des composants plus courants). La réduction de demande de ressources organisationnelles diminuera le coût des ressources utilisées (par produits, services, et clients), mais le coût des capacités inutilisées augmentera pour compenser le faible coût d'utilisation des ressources. En cas de diminutions de consommation de ressources de niveau lot ou de soutien au produit, les organisations doivent gérer leurs capacités inutilisées en dehors du système. Les coûts de ressources demandées commenceront alors à diminuer. En fait, ce qui rend un coût « variable » dans une tendance décroissante n'est pas inhérent à la nature de la ressource, mais est fonction des décisions de réduction des consommations de ressources et de diminution de leur coût.

¹ Cooper Robin and Kaplan Robert S., *Profit priorities from activity-based costing*, Harvard Business Review, May-june 1991, p. 130-135.

C. J. Mc Nair s'est aussi intéressé à cette notion de capacité utilisée¹. Il l'a appliquée au domaine des services de soutien, ce qui intéresse particulièrement notre recherche :

« Les entreprises commencent à appliquer les concepts de capacité dans d'autres domaines que la production en utilisant le budget basé sur l'activité (Activity-Based Budgeting). On estime les augmentations de coûts dans les services de soutien en se posant la simple question : pourquoi ? L'objectif est d'identifier quelles ressources sont utilisées à capacité, et surtout sur-utilisées à cause de la manière dont le travail est fait. Ayant pour but l'amélioration continue, les dirigeants qui utilisent ces budgets commencent par définir la relation entre la valeur créée et les coûts dans les domaines non productifs. ».

L'auteur souligne les effets pervers des nouveaux modes d'évaluation de la performance dans les services de soutien. Il arrive que les mesures engendrent une sous-utilisation des capacités en développant des normes faciles à atteindre ou en créant une nouvelle manière de répartir les coûts sur les produits finis.

La capacité n'est pas un concept de court terme puisqu'elle représente le potentiel à long terme à créer de la valeur. La question n'est pas de savoir « Qu'est-ce que cela me coûte de produire cette unité ? », mais plutôt « Quels sont les coûts pour la production de ce bien sur toute sa durée de vie ? ».

L'auteur rappelle que tout comme la recherche d'efficacité sur chaque poste de travail ne garantit pas qu'une usine fonctionne à son niveau optimal, la poursuite continue d'objectifs à long terme n'est pas une assurance qu'une entreprise survivra. Il préconise d'utiliser la méthode ABC pour étudier la capacité inexploitée et éliminer le gaspillage dans les organisations. De nouvelles mesures doivent ainsi être développées dans les domaines du soutien et de la production. La manière dont on utilise ces chiffres doit aussi changer : pour améliorer l'efficacité de la gestion de capacité, de nouvelles mentalités sont nécessaires. Calculer de nouveaux chiffres dans un univers dominé par les normes établies ne fait que déplacer le problème.

7- Le rôle du contrôleur se modifie

On peut penser que le rôle du contrôleur de gestion va se modifier avec l'utilisation de la méthode ABC. Pierre Mévellec remarque que le nombre d'inducteurs de coûts retenus lors des diverses expérimentations est généralement faible et l'exactitude des coûts des produits n'apparaît pas être essentielle². Il avance que la périodicité des calculs de coûts va être singulièrement restreinte, de mensuelle elle devrait devenir semestrielle ou annuelle. Ainsi, la mesure de performance se réalise sous des formes non comptables, souvent sous forme d'indicateurs physiques. L'impact sur le profit n'apparaît que lorsque les consommations nécessaires ont baissé suffisamment pour éliminer une dépense située dans les budgets dits aujourd'hui indirects qui ne varient qu'exceptionnellement sur le très court terme. Il n'y a donc aucun impératif au recalcul répété et fréquent des coûts.

¹ Mc Nair C.J., *Traquer les coûts cachés de capacité*, *L'Expansion Management Review* n°72 (Paris), printemps 1994, pp. 25-33.

² Mévellec Pierre, *Coûts à base d'activités: un succès construit sur un malentendu*, *Revue Française de Gestion*, janvier-février 1994, pp. 20-29.

L'auteur estime aussi que les futurs systèmes de coûts seront simples et refléteront les grandes orientations stratégiques en réponse aux attentes du marché. L'utilisation des ressources se fait par paliers, sur des horizons variables. La recherche de la précision dans l'affectation des coûts aux activités aux différents objets n'est pas essentielle. L'objectif est l'amélioration de l'efficacité et de l'efficacités, et non sa répartition entre les objets, qui restera de toute manière toujours approximative. Robin Cooper et Robert S. Kaplan remarquent que l'on attend des systèmes de coûts qu'ils émettent des signaux sur les conséquences du développement de la complexité¹. Nous aurons donc dans les établissements de production des inducteurs significatifs de la complexité des produits (nombre de références), des processus (variété des procédés mis en oeuvre), du mode de production (lots). L'introduction dans l'architecture du système de coûts des informations relatives aux attentes de l'environnement (temps de cycle, qualité, innovation...) n'apparaît pas utile ; elle a un coût élevé, et semble inopérante.

Pierre Mévellec préconise d'effectuer des contrôles en temps réel par les opérateurs eux-mêmes et traduits dans leurs langages particuliers. Introduire une couche supplémentaire d'information utilisant le langage économique retarderait la production des signaux nécessaires à la maîtrise des actions et aurait donc une efficacité moindre.

Par ailleurs, la pratique de la comptabilité par activités remet en question le contrôle de gestion traditionnel en déplaçant l'accent mis sur la connaissance de meilleurs coûts de revient vers un accent mis sur le management des coûts². L'ABC lance ou relance le débat à propos du contrôle de gestion, notamment de son évolution possible d'un contrôle de type policier vers un contrôle de type "gestionnaire" ou managérial et incitatif.

En matière d'approche ABC, deux tendances se distinguent sur le terrain : l'une dont l'objectif est l'exactitude du calcul des coûts que l'on associe au contrôle de gestion *a posteriori* et une autre dont l'objectif est la recherche des coûts que l'on associe au contrôle de gestion *a priori*.

Si, par conviction ou simplement par tradition, le contrôle de gestion répond à une volonté de vigilance, il demandera à la méthode ABC de lui fournir un coût de revient plus précis, voir même "plus juste" et portera son attention sur l'efficacité des tâches. Si, au contraire, le contrôle de gestion s'inscrit dans une volonté d'orientation, il cherchera une information sur l'origine des coûts, en repérant les inducteurs de coûts de ces activités. Il sera amené du même coup à envisager comment réaménager les processus de l'entreprise.

¹ R. Cooper, R. S. Kaplan ; *Activity-Based Systems : Measuring the Cost of Resource Usage*, Accounting Horizons, septembre 1992.

² Boisvert Hugues, *Le modèle ABC - Du contrôle sanction au contrôle conseil*, R.F.C., N°258, juillet-août 1994, pp. 39-44.

8- Quelques applications de la méthode ABM

Outre la valorisation des activités, la méthode ABC permet certaines applications s'inscrivant dans le cadre de l'ABM. Ainsi, on peut réaliser du benchmarking, se servir de l'ABC pour évaluer l'opportunité de sous-traiter des activités. On peut également choisir une budgétisation basée sur les activités, procéder à des actions de reengineering, ou gérer les besoins de financement d'exploitation.

A- Le Benchmarking

Jean-Loup Ardoin propose d'utiliser le benchmarking pour commencer une validation externe des objectifs¹. Cela permet de se comparer au même secteur économique avec les concurrents en déterminant des comparatifs mondiaux avec des concepts comme le « meilleur de la classe mondiale » ou la meilleure performance potentielle (en additionnant les meilleurs composants mondiaux de la performance). On peut aussi se comparer avec des entreprises externes au secteur : comparer des fonctionnalités de l'entreprise à des fonctionnalités identiques dans des entreprises de secteurs différents².

Le benchmarking peut se baser sur les informations fournies par la méthode ABC : une entreprise se comparera à une autre, ou à des filiales sur le coût des activités par exemple. L'intérêt est que les activités sont indépendantes de la structure hiérarchique de l'organisation choisie. L'entreprise peut ainsi se comparer à une entreprise du même secteur ou même d'un tout autre domaine, mais qui possède la même activité. Par exemple, l'activité « prise d'appel » d'une grande société de vente par correspondance peut être comparée à la même activité chez une compagnie d'assurance. La comparaison peut se faire au niveau du coût total de l'activité ou du coût unitaire de l'inducteur.

B- L'opportunité de sous-traiter des activités

Véronique Malleret rappelle que la théorie des coûts de transaction est fondée sur l'opposition entre deux modes de gestion et d'allocation des ressources³:

- l'allocation par le marché, fondée sur des échanges et des contrats,
- l'allocation par l'entreprise qui assure la coordination par des relations hiérarchiques.

La théorie des coûts de transaction permet de comprendre pourquoi on passe d'un mode d'allocation des ressources à l'autre, pourquoi une entreprise choisit d'internaliser des

¹ Ardoin Jean-Loup, *Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion*, *R. F. C.* n°257, juin 1994, pp. 39-48.

² Voir à ce sujet l'ouvrage suivant : Camp Robert C., *Le Benchmarking. Pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents*, les éditions d'organisation (Paris), 1992, 224 p.

³ Cf. p. 32 dans Malleret Véronique, *Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires*, thèse de doctorat, Université Paris IX, 1993, 334 p.

services plutôt que de les sous-traiter. Pour Coase, le recours au marché se révèle parfois trop coûteux (détermination des prix, assurance qualité...), ce qui conduit les agents économiques à s'associer pour constituer des entreprises. Les acteurs économiques ont recours à une coordination par l'entreprise lorsque le coût de transaction sur le marché devient excessif.

La méthode ABC donne des indications sur le coût des activités réalisées par l'entreprise. Celle-ci pourra se servir de ces informations pour juger de l'opportunité de sous-traiter certaines activités. Elle fera une comparaison entre le coût de l'activité réalisée en interne et le prix proposé par le sous-traitant et choisira de sous-traiter ou non¹. Cette façon de procéder est proche de l'évaluation par le marché.

David P. Doyle présente les avantages et inconvénients de sous-traiter les activités de soutien (voir le tableau 2.3). Cela peut nous aider à comprendre qu'avant d'utiliser des méthodes comme l'ABC pour décider de sous-traiter ou non, il faut bien prévoir ce qu'il risque de se passer.

Tableau 2.3- Les avantages et inconvénients de la sous-traitance²

Avantages	Inconvénients
<ul style="list-style-type: none"> - Simplification des procédures allouées. - Fourchette fixe pour des coûts variables. - Utilisation des services en cas d'extrême nécessité. - Maîtrise des problèmes liés au recrutement. - Amélioration de l'image de l'entreprise. - Réduction des frais de R&D. - Amélioration des contrôles qualité. - Amélioration des liquidités. - Amélioration de la perception des coûts. - Concentration sur les activités premières. - Solution apportée au dilemme posé par l'informatique. 	<ul style="list-style-type: none"> - Sous-utilisation des ressources internes³. - Danger de service défectueux. - Risque de sous-traiter des services stratégiques. - Vision à court terme. - Risque d'ignorer le fardeau sous-jacent représenté par les frais indirects. - Médiocrité des systèmes internes d'évaluation des coûts. - Modification de la hiérarchie des coûts⁴. - Médiocrité de la gestion des procédures de passage d'un système à l'autre. - Multiplicité des responsables aux fonctions clés.

¹ Rappelons toutefois que l'entreprise ne comparera pas seulement le coût, mais aussi le niveau et la qualité du service offert.

² Cf. p. 55 dans Doyle David P., *La maîtrise des coûts - Une approche globale*, Les éditions d'organisation, 1996, 206 p. (Traduction de *Cost control - a strategic guide*).

³ qui ne conduira pas toujours à leur démantèlement total pour des raisons de sécurité ou d'importance stratégique, mais elle peut démunir l'entreprise de sa propre expertise interne.

⁴ Le différentiel de coûts entre l'activité abandonnée en interne et le fournisseur extérieur pourra ne pas favoriser ce dernier. Les conditions et les technologies peuvent évoluer avec le temps, tout comme le mode d'utilisation du service, entraînant un basculement dans les éléments variables des coûts.

C- La budgétisation basée sur les activités

Les budgets sont des outils de choix et de coordination, par anticipation, des plans d'action envisagés par les managers et de calcul des ressources requises pour permettre la réalisation de ces plans et de mesure des résultats envisagés, afin de calculer la rentabilité¹.

La vision traditionnelle de la construction budgétaire est en général fondée sur la notion de centre de responsabilité mais ce concept a été remplacé par la notion de processus ou d'activité. L'organigramme de l'entreprise, au lieu de n'être que "vertical" et par fonction ou métier, doit devenir matriciel avec l'introduction d'une représentation en lignes pour les processus qui coupent à travers les fonctions. Comme le montre le tableau 2.4, l'entreprise devient alors une "grille".

Tableau 2.4- Les intersections entre fonctions et processus

Processus	Fonctions						
	Achats	Atelier	Montage	Contrôle	Commer- cial	.../...	Adminis- tration
Prise de commande		●	●		●		
Gestion des modifications	●	●	●	●			●
Facturation			●	●	●		●
Contrôle de qualité	●	●	●	●			
.../...							

Chaque "intersection" n'est pas nécessairement "active". Une fois les intersections actives identifiées (matérialisées sur la figure par les petits ronds noirs), le management dispose d'un modèle de causalité qui permet de passer des activités (lecture horizontale) aux fonctions ou centres de responsabilité (lecture verticale).

On peut donc construire le budget de façon pro-active en commençant par identifier le volume d'objets (produits ou services) qui seront commercialisés puis remonter par l'identification des activités qui seront requises pour les créer et leur niveau de volume en rapport à ce niveau de vente (prix, volume, qualité et délai). On peut alors évaluer les ressources qui seront requises par chaque activité et identifier la contribution de chaque "morceau d'activité" (intersections) à la réalisation du plan d'action. Il est alors facile de reconstruire un budget "plus traditionnel" en regroupant les sous-ensembles du plan d'action par fonction afin de retrouver des budgets de responsabilité auxquels le manager traditionnel est déjà habitué.

L'approche par les activités est donc tout à fait compatible avec la gestion prévisionnelle. On observe, en outre, que les entreprises qui ont adopté une pratique de budgétisation à base d'activité ont, en plus des centres de responsabilité traditionnels, assigné la responsabilité de la coordination des processus à des managers qui sont des sortes de « chef de processus ». Cette nouvelle famille de managers ouvre la voie vers la gestion de l'entreprise par projets et en particulier par projets d'amélioration continue.

¹ Lebas Michel, *Du coût de revient au management par les activités*, Revue Française de Comptabilité n° 258, juillet-août 1994, pp. 45-51.

D- Le Business Process Reengineering

La méthode ABC permet d'aider aux opérations de Business Process Reengineering¹. Ce dernier suit le même type de philosophie que l'ABC, puisqu'après les optimisations partielles réalisées au niveau de chaque fonction, il s'agit aujourd'hui de rechercher une optimisation de la performance globale de l'entreprise². En effet, peu importe d'améliorer cas par cas chacune des fonctions de l'entreprise si, dans l'ensemble, celles-ci ne concourent pas in fine à dégager des gains significatifs en termes de coût, de délai, de qualité et de service.

Une approche nouvelle est donc requise : les activités à réaliser ne sont plus définies dans une perspective d'organisation interne, mais en fonction de la valeur ajoutée apportée au service ou au produit attendu par le client.

Le Business Process Reengineering (BPR) s'appuie sur des outils et un mode d'animation des équipes qui aident les principaux acteurs à oublier le cloisonnement fonctionnel de l'entreprise et à aller au-delà des préoccupations habituelles liées à la défense des territoires et des positions acquises. Le BPR passe par l'identification puis par la reconception des processus clés³.

Les systèmes de gestion par activité constituent un outil qui présente l'avantage d'être cohérent avec la grille d'analyse de l'entreprise, en processus et activités, sur laquelle se fonde le BPR. Ces systèmes permettent de formaliser la première étape du projet. Ils facilitent également le travail pour :

- rapprocher les activités et processus identifiés,
- classer les activités,
- construire un plan d'action s'appuyant sur la classification.

Cette méthode semble apporter de bons résultats. Aux Etats-Unis, Ford a diminué les effectifs de sa comptabilité fournisseurs de 75%, Bell Atlantic a ramené de trente à trois jours le délai d'installation des lignes téléphoniques à haute capacité⁴.

Le président de Gan, en mars 1993, déclarait que l'approche transversale par les processus avait conduit à une augmentation de 50% de la productivité de ses services administratifs.

Le président d'IBM France annonçait le même jour qu'une réorganisation des processus clés de l'entreprise avait permis de réaliser une économie de 40%.

¹ Voir à ce sujet l'ouvrage de Champy James, *Le reengineering*, Dunod (Paris), 1995.

² Tassel Jacques, *Le "Reengineering", vertus et limites*, *L'Expansion Management Review* n°72 (Paris), printemps 1994, pp. 63-67.

³ Bruguière Jean-Marc et Blanc Pierre, *Le Business Process Reengineering : un bon moyen d'améliorer la performance de la fonction financière*, *La lettre du management financier (Coopers & Lybrand Consultants)*, Paris, décembre 1993, 8 p.

⁴ Tassel Jacques, *Le "Reengineering", vertus et limites*, *L'Expansion Management Review* n°72 (Paris), printemps 1994, pp. 63-67.

Monoprix a engagé une opération de « reengineering » d'envergure : la logistique, l'informatique et les achats ont été rénovés. Un processus intégré de référencement et de négociation a été créé. Grâce à une nouvelle approche transversale, des réductions de coûts substantielles ont été obtenues dans l'approvisionnement (plus de 24%), alors que la démarche classique d'optimisation se limitait à une réduction de 13% des coûts.

Le reengineering vise à revoir la façon d'exercer son métier selon trois principes¹:

- *Le principe de rupture* : la logique de rupture du reengineering se démarque des approches d'amélioration habituelles. Les possibilités d'améliorations fonctionnelles sont limitées à 5% ou 10%, rarement plus. Pour gagner de 20% à 30%, voire 40%, sur les coûts de fonctionnement, ou pour réduire les délais de mise à disposition des produits dans un rapport de 1 à 10, il faut remettre en cause le mode d'organisation et de fonctionnement existant. Cela oblige à réinventer, à repartir de zéro en quelque sorte.

- *La primauté du client* : le reengineering part du client pour remonter vers l'organisation destinée à le servir. Ce point est fondamental. La question que l'on se pose est plutôt : « Qu'attend le client de l'entreprise ? » et non pas : « Comment être plus efficace dans ma fonction ou à l'intérieur de mon service ? ».

- *L'intégration des approches existantes* : le reengineering formalise et fédère, dans un cadre conceptuel rigoureux et une démarche structurée, les méthodes et courants actuels du management :

- l'organisation selon les processus transversaux rejoint le management par projet ;
- la priorité au client rappelle la « pyramide renversée » et sert les exigences de meilleur niveau de service, de qualité et de satisfaction ;
- l'attention portée à la réduction des délais et à l'accélération des cycles de développement est au coeur du « Time-Based Management » ;
- l'amélioration des processus se retrouve dans les démarches qualité, à ceci près que le « reengineering » peut conduire à supprimer purement et simplement des tâches au lieu d'essayer d'améliorer leur performance ;
- l'enrichissement poussé des tâches et des responsabilités liées au développement des compétences est une retombée directe des approches « ressources humaines ».

¹ Tassel Jacques, *Le "Reengineering", vertus et limites*, *L'Expansion Management Review* n°72 (Paris), printemps 1994, pp. 63-67.

E- L'utilisation de l'ABM pour la gestion des besoins de financement d'exploitation

Henri Bouquin démontre la possibilité d'utiliser l'ABM dans la gestion des besoins de financement d'exploitation, l'approche par le bilan comportant certaines limites¹. Il explique que « s'en tenir à sa représentation au bilan (le BFR) c'est à la fois risquer de chiffrer le besoin de financement lui-même de manière peu précise, mais surtout se priver des leviers d'action nécessaires. Le cycle d'exploitation étant par définition un processus, l'ABM se révèle un outil d'analyse intéressant pour la dimension proprement financière du contrôle de gestion ». Il ajoute toutefois, « l'ABM, même poussé à son terme par l'identification des « traçages » de coûts complets ou de besoin de financement, est une phase intermédiaire. On y modélise le fonctionnement de l'entreprise dans des termes qui permettent l'action. Mais on n'en est pas pour autant parvenu aux causes ».

9- La mesure de performance ABC/ABM

La méthode ABC/ABM semble pouvoir largement être utilisée pour la mesure de performance. Ainsi, elle permettrait d'effectuer des classements entre les activités, les inducteurs de coûts déclinés par la méthode seraient de précieux indicateurs, et la richesse d'informations fournie serait bien supérieure à celle des systèmes traditionnels.

Falconer Mitchell souligne que le découpage de l'organisation en activités et l'attribution d'un coût à chacune d'entre elles fournit une indication sur le type de ressources acquises, mais aussi sur la raison de leur acquisition et la façon dont elles ont été utilisées². Une variété d'analyses, dépendant du niveau de détail disponible, peut être faite sur ces données pour faciliter l'interprétation et l'évaluation de la performance :

- Premièrement, les activités peuvent être classées entre à valeur ajoutée et sans valeur ajoutée (James A. Brimson³). Les secondes ont pour objet d'être réduites ou éliminées.

- Deuxièmement, une catégorisation similaire peut être faite sur les activités de base, de support ou discrétionnaires (R. Bellis-Jones et M. Hand⁴). Les deuxième et troisième types d'activités permettent d'identifier les opportunités de rationalisation qui peuvent supporter et augmenter les activités de base.

¹ Cf. p. 75 dans Bouquin Henri, *ABM et BFR - L'emploi de l'approche par les activités dans la gestion des besoins de financement d'exploitation*, *Revue Française de Comptabilité* n° 267, mai 1995, pp. 63-75.

² Mitchell Falconer, *A commentary on the applications of activity-based costing*, *Management Accounting Research*, september-december 1994, pp. 261-277.

³ Brimson James A., *Activity Accounting*, John Wiley, 1991.

⁴ Bellis-Jones R. et Hand M., *Seeking out the profit dissipators*, *Management accounting (CIMA)*, september 1989, pp. 48-50.

- Troisièmement, les activités peuvent être présentées d'une manière plus orientée sur les processus en établissant une cartographie du flux de travail des activités en deux dimensions, le temps et la localisation (Mike Morrow et M. Hazell¹). Cette approche met l'accent sur la duplication d'activités et sur la complexité et fournit donc une base pour identifier les opportunités d'élimination et de simplification. Cela peut être utilisé pour le reengineering de nombreuses activités et processus dans l'entreprise. Ces approches doivent cependant être mises en place avec prudence. Avant d'éliminer une activité sans valeur ajoutée, il faudra vérifier son interdépendance avec d'autres activités aussi bien dans le long que dans le court terme.

En plus de ces nouvelles données sur les coûts, ABC génère un choix de mesures non financières au travers des éléments sur les inducteurs de coûts². Quand ils sont liés aux intrants, ils peuvent refléter l'efficacité et la productivité. Et quand ils sont étudiés dans un contexte de planification et de budgétisation, ils donnent des indications sur l'efficacité. On peut aussi mesurer plusieurs aspects de la qualité et des extrants ou résultats de l'activité. Par exemple, le temps nécessaire pour répondre au client, le nombre d'erreurs faites, le volume de doublons, le montant de produits retournés peuvent mesurer la performance de certaines activités administratives. De cette façon, les aspects qualitatifs, autant que le volume de service peuvent être introduits dans le système et contribuer à l'extension de la qualité totale, et à la gestion des frais généraux.

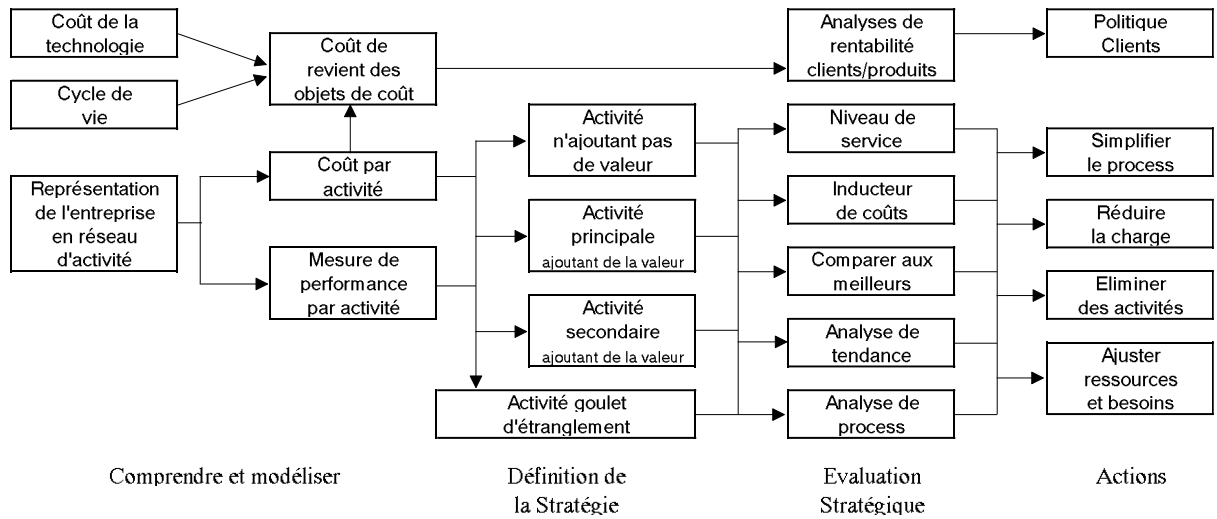
En associant les coûts d'activité et les volumes d'inducteurs de coûts, on obtient des niveaux d'inducteurs de coûts qui mesurent la productivité de chaque activité. Ces inducteurs reflètent le niveau d'efficacité des activités et créent une pression sur les managers pour qu'ils réduisent ces coûts. Ils peuvent le faire en diminuant le coût de l'activité sans regarder la façon dont l'activité répond à la demande, et la qualité des extrants de celle-ci. Il est également possible de réduire le montant d'un inducteur de coûts en augmentant le dénominateur de l'activité. Cela peut toutefois conduire à une augmentation du coût de l'activité. La performance de l'activité du manager peut sembler meilleure, mais les coûts de l'organisation ont augmenté.

Michel Lebas présente la façon dont on peut analyser les activités avec la figure 2.8.

¹ Morrow Mike et Hazell M., *Activity mapping for business process redesign*, Management accounting (CIMA), february 1992, pp. 36-38.

² Mitchell Falconer, *A commentary on the applications of activity-based costing*, Management Accounting Research, september-december 1994, pp. 261-277.

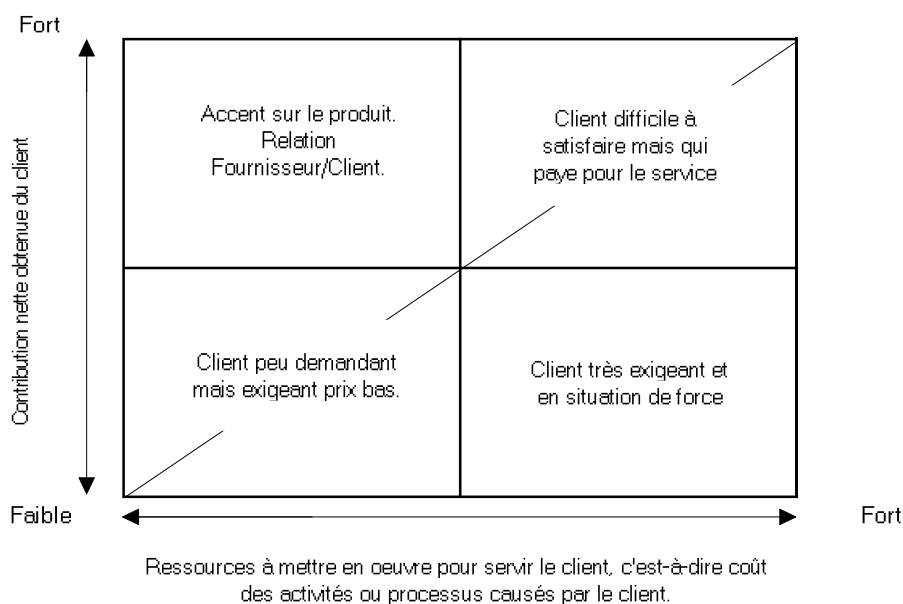
Figure 2.8- La boucle d'analyse d'activité, fondement de l'ingénierie organisationnelle¹



On peut remarquer que l'analyse des coûts de revient n'est pas la partie centrale du schéma. Le coût de revient n'est qu'un résultat annexe de la valorisation des ressources consommées par un processus. Cependant cette analyse de la rentabilité prend une toute autre forme lorsqu'on exploite la richesse d'information que l'approche par les activités fournit. On peut, par exemple, distinguer les clients (ou les produits, ou les marchés) en fonction des consommations d'activités qu'ils causent. La figure 2.9 est une illustration du nouveau type d'information que permet l'approche par les activités : on préférera les clients situés dans le coin nord-ouest. On ne cherchera pas cependant à éliminer tous les clients qui sont dans le coin sud-est. On se demande d'abord s'il ne serait pas possible de satisfaire ces clients par des processus moins onéreux (déplacement vers l'ouest) ou de leur facturer plus pour les services qu'ils consomment (déplacement vers le nord). « Une telle richesse de démarche n'était guère possible dans l'ancien système qui avait les plus grandes difficultés à identifier ne serait-ce que les coûts causés par un client spécifique ».

¹ Lebas Michel, *Du coût de revient au management par les activités*, Revue Française de Comptabilité n°258, juillet-août 1994, pp. 45-51.

Figure 2.9- Les différences de rentabilité et de consommation d'activités entre les clients du portefeuille¹



Le cœur du raisonnement est représenté dans la figure 2.8 : le découpage entre activités ajoutant ou n'ajoutant pas de valeur, du point de vue du client. La notion d'activité principale ou secondaire est une occasion pour le comptable de gestion de participer à la construction de la stratégie de l'entreprise. L'auteur qualifie de principale une activité dont son abandon ou sa sous-traitance amènerait l'entreprise à perdre son réel avantage concurrentiel et "son âme". Ainsi un constructeur automobile qui abandonnerait les études, ne serait plus un constructeur à part entière, il ne serait plus qu'un ensamblier-monteur.

Les activités goulets d'étranglement doivent être identifiées en premier, car sans l'élimination de ces goulets, il n'y a pas de flexibilité possible : mais ici encore les activités goulet d'étranglement ne sont pas forcément le point focal de l'étude. Elles peuvent ne représenter un blocage que parce que d'autres activités causent une demande "indue". Ce n'est donc que par des itérations successives qu'on arrivera à maîtriser l'équilibre entre les activités et à éviter les blocages.

La mesure de performance passe par la revue du niveau de service, de la nature des inducteurs d'activité (pourquoi une activité ?), de la nature des inducteurs de coûts (pourquoi cette activité consomme-t-elle ces coûts ?), de la performance relative par rapport aux "meilleurs dans la classe", de l'évolution de la performance d'une période sur l'autre, de l'efficacité de l'opération du processus, etc.

Il en résultera des actions que le comptable de gestion suivra dans leur mise en place par les managers. Il y aura ici aussi un tableau de bord pour le suivi de la mise en place du plan

¹ Lebas Michel, *Du coût de revient au management par les activités*, Revue Française de Comptabilité n°258, juillet-août 1994, pp. 45-51.

d'action. Ici encore la palette d'action est enrichie par l'approche qui a consisté à voir l'entreprise comme étant un réseau de processus ou d'activités. Au lieu de se contenter de la question "faire ou faire-faire ?", on peut maintenant s'interroger sur la réingénierie des processus, sur la réduction de charge, et même sur l'adéquation des moyens aux besoins.

Section 3- Les limites de la méthode ABC

On cite beaucoup actuellement les avantages de la méthode ABC, mais encore assez peu ses limites (même si les critiques commencent à se développer), or il en existe également comme nous allons le voir. Notamment, cette méthode n'a pas encore fait totalement ses preuves selon certains auteurs. En outre, le mode d'allocation des coûts ne serait pas meilleur qu'avec les méthodes traditionnelles. Par ailleurs, cette méthode peut paraître compliquée à mettre en oeuvre et à utiliser. Elle ne s'intéresserait pas non plus assez au consommateur. En fait, la méthode ABC ne résoudrait pas tous les problèmes que l'on souhaiterait lui voir traiter. Il serait en outre difficile de mettre en place l'ABC lorsque des barrières structurelles au sein de l'entreprise freinent son implantation. Enfin, on peut se demander si la méthode ABC constitue réellement une innovation ou si elle n'est qu'un avatar de la méthode des sections homogènes.

1- La méthode ABC n'aurait pas encore fait totalement ses preuves

Même si cela tend à changer, on connaît relativement peu de choses à propos des conséquences de la méthode ABC sur les comportements et l'organisation des sociétés. L'ABC/ABM aide à l'amélioration des profits des sociétés, mais son impact sur la réduction des coûts et sur la décision du gestionnaire est encore peu connu.

Ainsi, un sondage effectué par l'Institute of Management Accountants (IMA) portant sur les entreprises engagées dans un processus de modernisation de leur système de gestion des coûts¹, indique que 41% des entreprises sondées se servaient déjà de systèmes de type ABC. Parmi celles-ci, 29% se servaient de ces systèmes en remplacement de leur ancien système comptable. Parmi les 59% restants se servant d'une méthode autre que l'ABC pour améliorer leurs pratiques de gestion des coûts, presque un tiers pensait qu'il devrait aussi se servir de l'ABC. Ce sondage montre que 81% des entreprises sondées n'avaient pas encore réalisé d'amélioration de leurs bénéfices nets grâce à l'ABC (néanmoins, 43% des entreprises s'attendaient à des bénéfices nets en hausse, et 52% pensaient que le projet était à un stade encore trop précoce pour qu'on puisse présager de l'avenir).

Il peut donc être dangereux de se servir d'une méthode dont on n'est pas certain des résultats et de l'utiliser pour prendre des décisions parfois d'ordre stratégique.

¹ *Institute of Management Accountant, 4th Annual Activity-Based Cost Management Survey Results, Cost Management Update, février 1994.*

Pour Robin Cooper, un des tests empiriques servant à prouver la valeur de la méthode ABC consiste à montrer que beaucoup de sociétés adoptent cette méthode. J. A. Piper et P. Walley¹ émettent deux critiques à cet égard :

- Ils pensent qu'il serait intéressant de voir le taux d'adoption de la méthode. Il arrive en effet que les sociétés abandonnent la méthode après l'avoir expérimentée. Le taux d'adoption de la méthode ne serait donc pas un test probant pour justifier les qualités de celle-ci.

- Il peut y avoir d'autres avantages à l'adoption de la méthode ABC que celui d'aider à la prise de décision, par exemple celui de la justification des prix par les sociétés. Les auteurs souhaitent observer le type d'organisations qui adopte la méthode. Michael Bromwich et A. Bhimani dans un rapport du CIMA montrent qu'il n'est pas vraiment évident que la rentabilité puisse être améliorée dans les sociétés qui utilisent cette nouvelle technique.

Par ailleurs, certains auteurs s'interrogent sur la validité de certaines études de cas qui sont utilisées pour démontrer l'intérêt de la méthode ABC. Ainsi, un rapport du CIMA met en doute la validité des études de cas suivantes²:

- à partir de certaines études de cas utilisées par Jeans et Michael Morrow, on peut dire que c'est la décision stratégique qui change la structure de coûts et non l'activité qui résulte de cette décision.

J.A. Piper et P. Walley critiquent l'étude de cas sur John Deere computer works. Ils disent que la méthode ABC produit peut être une meilleure information pour la prise de décisions que celle qui était prévue, mais les informations ne sont pas nécessairement meilleures que celles des autres approches de calcul de coûts. Ici, le cas ne démontre pas comment l'activité cause les coûts, ni comment les coûts sont déduits à partir des sept bases d'allocation de frais généraux utilisées.

- J.A. Piper et P. Walley critiquent aussi les conclusions issues de l'étude de cas de Tektronix portable instruments division. Ils pensent que le changement de méthode de calcul de coûts représentait une faible part de l'importante transformation organisationnelle réalisée. Des facteurs tels que le plan et la situation, le niveau d'investissement, l'aptitude à gérer et la culture, le climat de crise dans l'organisation, le remplacement de membres du personnel âgés par de jeunes MBA et l'influence de mesures de performances sont mentionnés, mais on leur donne rarement autant de crédit qu'à la méthode ABC pour l'amélioration de l'organisation.

¹ Cf. p. 42-44 dans Piper J.A., Walley P. ; *ABC relevance not found*, Management accounting (CIMA, London), mars 1991.

² Cf. p. 37 et 42 dans Piper J.A., Walley P. ; *Testing ABC logic*, Management accounting (CIMA, London), septembre 1990.

Ces études de cas ne démontrent pas la qualité de précision de la méthode ABC.

2- Le mode d'allocation des coûts de l'ABC ne serait pas plus pertinent que celui des méthodes traditionnelles

J.A. Piper et P. Walley trouvent que le mode d'allocation des coûts est une des déficiences de la méthode ABC : il serait construit sur une série d'allocations de coûts ambiguës et subjectives¹.

Les informations de la méthode ABC sont historiques et internes et doivent être utilisées avec prudence comme base des futures décisions stratégiques². Les analyses de la méthode ABC sont souvent fondées sur des structures de coûts existantes³. D. Allen a été particulièrement virulent envers l'orientation "passéiste" de nombreuses analyses ABC⁴. Une analyse appropriée devrait prendre en compte les évolutions internes ou externes à l'entreprise et la valeur temps de l'argent⁵. La méthode ABC utilise plutôt un petit échantillon d'informations historiques et les extrapole simplement sur le long terme. C'est une sérieuse déficience de la méthode ABC, surtout dans des situations où l'environnement évolue rapidement.

C'est pourquoi David E. Keys et Robert J. Lefevre proposent d'utiliser le DABM (Departmental Activity-Based Management) à la place de l'ABM⁶. La différence est que dans le DABM, on maintient la phase 1 des méthodes traditionnelles, c'est-à-dire que l'on affecte les coûts aux départements et non aux activités. En revanche, on se servira des inducteurs de coûts à base de cause, comme dans l'ABC, pour rattacher les coûts des départements aux objets de coûts (clients ou produits par exemple). L'intérêt de cette méthode est qu'elle répondrait aux inefficiences des méthodes traditionnelles en utilisant un autre inducteur de coûts que la main-d'oeuvre directe, et elle introduirait la causalité dans le rattachement des coûts. Elle serait également mieux acceptée par le personnel, car elle serait proche des méthodes traditionnelles. Il serait, en outre, plus facile de repérer les responsabilités par rapport aux coûts dans l'entreprise : il serait plus aisé de donner des objectifs à des responsables de départements qu'à des managers d'activités (qui par définition sont transversales). On peut conclure que ces auteurs américains, croyant proposer une méthode

¹ Cf. p. 44 dans Piper J.A., Walley P. ; *ABC relevance not found*, Management accounting (CIMA, London), mars 1991.

² Innes John, Mitchell Falconer ; *Activity based costing research*, Management accounting (CIMA, London), mai 1990, p. 28-29.

³ Cf. p. 37 dans Dugdale David, *The uses of activity-based costing*, Management accounting (CIMA, London), octobre 1990, p.36-38.

⁴ Cf. p. 21 dans D. Allen ; *Never the twain shall meet?*, Accountancy age, janvier 1989.

⁵ Cf. p. 42 dans Piper J.A., Walley P. ; *ABC relevance not found*, Management accounting (CIMA, London), mars 1991.

⁶ Keys David E. and Lefevre Robert J., *Departmental activity-based management*, Management Accounting (IMA, New-York), january 1995, pp. 27-30.

nouvelle qui ne posséderait pas les limites de ABC ou des méthodes traditionnelles, ne font en réalité que proposer une bonne application de la méthode des sections homogènes.

3- La méthode ABC semblerait trop compliquée

La méthode ABC peut rapidement devenir ingérable, car trop complexe et demandant beaucoup d'efforts de la part du personnel de l'entreprise. Il est illusoire de croire que les outils informatiques résoudront tous ces problèmes.

Ainsi, Gordon Humphreys et Bill Shaw-Taylor donnent les exemples suivants pour illustrer la complexité de la méthode¹:

- Est-ce que le service achats fait des fiches horaires hebdomadaires et les remplit en déclarant le temps passé à se procurer les composants de chaque produit ?

- Quel est le coût des capacités économisées pris en compte ou à la limite est-ce que chaque ressource doit être enregistrée ?

- Si une société fabrique les produits A, B, C et D et décide d'abandonner B et D, est-ce que le service financier doit être réduit à la part prévue pour A et C ?

- Si le service de conception des produits consacre la moitié de son temps à des produits qui ne sont pas encore en phase de production, dont la moitié ne seront jamais lancés, à quoi les frais correspondants seront attribués ?

Les systèmes ABC nécessitent un niveau de détail beaucoup plus important que les méthodes traditionnelles². Cependant, certains développements récents comme l'EDI (Echange de Données Informatisées) et l'utilisation appropriée de bases de données peut faciliter le développement d'une nouvelle génération de systèmes comptables. Des systèmes ABC complexes nécessitent la manipulation de nombreuses données et l'extraction de l'information ne peut être envisagée sans la pleine utilisation de technologies comme l'EDI.

Il est bien évident que les sociétés ne changent pas leur système de comptabilité facilement. Elles doivent être sûres que la comptabilité d'activité est une méthode pertinente avant de bouleverser l'organisation pour la mettre en place. Et même si l'on arrive à prouver qu'elle est judicieuse, encore faut-il considérer les coûts de la démarche (l'entreprise doit

¹ Humphreys Gordon, Shaw-Taylor Bill ; *Relevance regained*, Management accounting (CIMA, London), mai 1992, p. 19-21, 37.

² Glad Ernest, *Implementation considerations for an ABC system*, Management Accounting (CIMA, London), july-august 1993, pp. 29 et 32.

pouvoir les supporter et ils doivent être compensés par les économies réalisées grâce à cette méthode).

4- La méthode ABC devrait se focaliser davantage sur le consommateur

Des aspects de la théorie de comptabilité de gestion auraient été oubliés par la méthode ABC¹: elle ne tiendrait pas compte des coûts d'opportunité. Par exemple, une analyse qui montre que certains produits existants sont rentables ne tient pas compte d'une meilleure stratégie alternative basée sur des nouveaux produits.

De plus, H. Thomas Johnson remarque qu'aucun système de comptabilité n'a abordé la satisfaction des attentes des consommateurs². Même les reconstructions de la comptabilité basées sur l'activité ne peuvent transmettre l'avis du consommateur.

L'analyse d'activités du type de celle de la General Electric dans les années 60 et celles pratiquées aujourd'hui se focalisent sur la modification du niveau de l'activité (ou du travail) qu'une société réalise pour un montant donné de gain. Cela ne conduit pas le personnel à réfléchir sur la façon de travailler. Cela n'explique pas non plus explicitement et systématiquement le lien avec la satisfaction des besoins du consommateur. On lie simplement l'activité avec les inducteurs d'activité et on tente de réduire le montant de l'activité pour une quantité donnée de revenus en réduisant ou "économisant" sur les inducteurs d'activité. Par exemple, les bons de commande induisent les activités au sein de la société. Alors, pour réduire les coûts, on diminue l'activité en réduisant le nombre de commandes - probablement en éliminant les commandes qui génèrent des gains en dessous de la moyenne. De même avec les installations dans les ateliers, pour réduire les coûts d'activité, on réduit le nombre d'installations en éliminant les commandes en dessous d'un certain niveau. La logique de cette stratégie est parfaite si le principal objectif est de réduire les coûts et les marges. Mais la stratégie peut être désastreuse si les clients veulent vraiment des livraisons fréquentes en petits lots, et pas de grosses quantités à des intervalles irréguliers. Si tel est le cas, et que quelqu'un d'autre peut répondre à ce besoin à un prix inférieur au coût calculé avec ABC, on peut se demander si la comptabilité d'activité montre vraiment la direction à prendre pour être compétitif. Pour satisfaire le consommateur, on devra certainement prendre en compte plus d'inducteurs (par exemple, les bons de commande ou les installations). Mais pour être compétitif sur les petites commandes, on devra certainement réduire le temps de processus des principales activités telles que les processus de commande, la commande des pièces, le stockage, et l'assemblage des composants.

¹ Cf. p. 37 dans Dugdale David, *The uses of activity-based costing*, Management accounting (CIMA, London), octobre 1990, p.36-38.

² Johnson H. T., *It's time to stop overselling activity-based concepts*, Management accounting (IMA, New-York), septembre 1992, p. 26-35.

Au lieu de perdre du temps à utiliser les systèmes ABC pour localiser les coûts cachés des produits que les consommateurs ne veulent probablement pas, les sociétés devraient essayer d'éliminer les retards, les excès, et les variations de processus. Bientôt ils découvriront qu'une meilleure organisation du travail apportera de meilleurs résultats. Aujourd'hui, seules deux forces induisent les coûts des produits - le temps (et le coût du temps) et les matières. « Dans ce monde, nous n'avons pas besoin de la méthode ABC ou d'un autre système de calcul de coût de produits - nous devons juste savoir le temps que l'on prend pour faire quelque chose, le prix de ce temps, et le prix des matières consommées pour faire ce travail »¹.

5- La méthode ABC ne résoudrait pas tous les problèmes

Bien souvent l'ABC est présenté comme une méthode très puissante. Il ne faut cependant pas penser qu'elle peut résoudre tous les problèmes.

L'analyse fonctionnelle transversale des activités (CFACA) est plus détaillée et donne plus d'informations que la méthode ABC². Jean Galanos a réalisé de nombreux travaux sur la méthode de l'ACA (Activité Contractuelle Autonome)³. Selon H. T. Johnson, l'information de base essaie d'améliorer la pertinence des coûts de produit pour la prise de décision stratégique, mais en fait ce n'est pas une information sur l'activité. Si elle est utilisée pour contrôler les activités opérationnelles cela peut entraîner les sociétés à prendre des décisions qui les empêchent de se battre et de profiter de l'économie globale induite par le consommateur.

Par ailleurs, bien que la méthode ABC soit présentée, entre autres, comme une possibilité d'obtenir des coûts exacts, Pierre Mévellec estime que ce n'est pas ce qui caractérise cette méthode⁴. En effet, pour que les ressources consommées au sein d'une activité soient correctement allouées aux produits, il faut que toutes les ressources soient consommées sur la même base. Ce cas de figure n'a que peu de chances de se rencontrer. Même si l'on n'a que des charges variables, mais consommées de manière non proportionnelle par les produits, le coût attribué aux produits n'est jamais exact⁵. On doit donc rappeler qu'à moins de relier individuellement chaque ressource, sur la base d'une causalité strictement respectée, à chaque produit, il n'est pas possible de parler de coût exact. Pierre

¹ Johnson H. T., *It's time to stop overselling activity-based concepts*, *Management accounting (IMA, New-York)*, septembre 1992, p. 26-35.

² Cf. p. 232 dans Johnson H. T. ; *Activity-based management : past, present, and future*, *Engineering economist*, spring 1991, p. 219-238.

³ Galanos Jean, *ACA : une alternative à ABC/ABM*, *Actes du XVII^{ème} congrès de l'AFC (Valenciennes, 30, 31 mai et 1^{er} juin 1996)*, pp. 581-598.

⁴ Mévellec Pierre, *La comptabilité à base d'activités - Une double question de sens*, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 1, volume 1, mars 1995, pp. 62-80.

⁵ Bouquin Henri, *Comptabilité de gestion*, Sirey (Paris), 1993, 493 p.

Mévellec rappelle que d'après la théorie des contraintes, le coût et donc la marge par produit ne sont que rarement l'élément déterminant de la bonne décision.

De même, Pierre Mévellec a examiné des exemples d'application de la méthode ABC¹. Il observe que le nombre d'inducteurs de coûts subsistant dans la version opérationnelle de la méthode va de deux à une dizaine, mais dans la plupart des cas, le chiffre est plus proche de cinq que de dix. Cette simple constatation statistique permet de se rendre compte que, si l'argument de vente a été la recherche d'une plus grande exactitude, la pratique n'a en aucune façon traduit ce souci. Cinq inducteurs de coûts ne peuvent retracer exactement la consommation de la centaine d'activités qui est généralement identifiée lors de l'élaboration de la nouvelle représentation de l'entreprise. En fait, l'innovation majeure porte sur l'introduction d'inducteurs de coûts non volumiques comme le lot, la référence, le point de process, le point de vente, etc.

Dans une autre perspective, Gervais Thénet a effectué des recherches sur les critères conditionnant le processus de consommation de ressources, et plus précisément sur l'imputation des coûts joints et des coûts communs en s'appuyant sur l'exemple bancaire². Il a passé en revue plusieurs modèles de répartition des charges indirectes (notamment ceux de Moriarity, Louderback, Balachandran-Ramakrishnan, Gangolly, ou Shapley), et a critiqué le fait qu'ils conçoivent le coût à partir d'un facteur unique. Gervais Thénet tente de prouver que le processus de consommation de ressources n'est pas assujéti à un inducteur de coût exclusif, mais au contraire à tout un faisceau de critères. Il conclut son analyse en démontrant que « toutes les méthodes traditionnelles d'analyse des coûts, qu'il s'agisse des analyses classiques ou des approches fondées sur le processus de création de valeur (méthode ABC notamment), insistent sur l'unicité du critère d'inducteur de coût. Or le traitement des charges en milieu bancaire tend à infirmer cette conception. En effet, l'architecture du système d'information bancaire, établie sur la base du réseau, implique une vision transversale de l'activité. Celle-ci ne peut se résumer à un enchaînement linéaire d'opérations, mais à une filière complexe où les fonctions de production administratives ne sont pas toujours aisément séparables. Dans ces conditions, ne vaudrait-il pas mieux expliquer la cause du processus de consommation de ressources par plusieurs critères plutôt que d'estimer - à tout prix - un coût opératoire qui par définition impliquera des biais de mesure ? »³.

¹ Mévellec Pierre, *La comptabilité à base d'activités - Une double question de sens*, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 1, volume 1, mars 1995, pp. 62-80.

² Thenet Gervais, *Le problème de l'optimalité des coûts opératoires standards en milieu bancaire, vers une prise en compte contingente et transversale de la performance productive*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Institut de Gestion de Rennes, Université de Rennes 1, Novembre 1995, 591 pages.

³ Thenet Gervais, *Une relecture du problème de l'imputation des coûts joints et des coûts communs*, *Actes du XVIIème congrès de l'AFC (Valenciennes, 30, 31 mai et 1er juin 1996)*, pp. 767-784.

Par ailleurs, Neil Hartnett, John Lowry et Robert Luther ont réalisé une étude importante auprès des entreprises à partir de 1990 pour voir quels sont les obstacles à l'utilisation de la méthode ABC pour le reporting externe¹. Ils en ont dénombré plusieurs :

Coûts de surcapacité : avec ABC, les coûts sont rattachés aux produits sur la base d'un taux de recouvrement obtenu en divisant une masse de coûts par la capacité théorique, plutôt que par le volume actuel ou budgété. La capacité théorique sera en général supérieure aux niveaux normaux utilisés comme dénominateurs dans les méthodes traditionnelles. Les coûts calculés avec ABC seront donc inférieurs à ceux calculés avec la norme SSAP 9 (une norme comptable américaine). ABC mettrait en pertes, comme coûts de période, la différence entre la capacité théorique et le volume actuel multiplié par la mesure du coût unitaire (basé sur la capacité théorique).

De plus, la capacité ABC est décrite en termes d'unités de ressource nécessaires pour réaliser chaque activité plutôt que des mesures de volume plus générales. Ces activités (et donc ces ressources) ne sont pas demandées dans la même proportion avec des mesures de capacités plus générales comme les unités produites ou vendues, le coût de la main-d'oeuvre directe, etc. qui sont bien décrites par la norme SSAP 9. Alors, même si l'entreprise est opérante à son niveau théorique de capacité unitaire, certaines ressources sont utilisées en dessous de leur capacité théorique respective.

Coûts d'opportunité : comme la raison d'être de l'ABC est d'améliorer la prise de décision, en établissant de meilleurs prix et décisions sur la gamme, les coûts d'opportunité peuvent être incorporés dans un modèle de calcul du coût des produits d'une entreprise. Les coûts d'opportunité sont, par définition, les coûts pertinents dans la sélection de différentes possibilités d'actions. Par exemple, les coûts d'opportunité de maintenir des stocks peuvent être identifiés par ligne de produits en utilisant les coûts de capital de l'entreprise et en les affectant au produit en fonction d'un niveau de stock moyen. On attribue alors des coûts unitaires plus élevés à des articles à faible rotation.

Utilisation de standards plutôt que des coûts actuels et la fréquence de révision des standards : l'utilisation des coûts standards pour l'évaluation des stocks est acceptée pour le reporting externe si de tels standards sont une approximation raisonnable des coûts actuels. Les buts de l'ABC servent aussi à la détermination des coûts standards basés sur l'activité. Cependant, l'ABC nécessite de réviser fréquemment les standards en fonction des transformations de processus. Ceci est coûteux et entre en conflit avec le principe de stabilité de la comptabilité générale.

Subjectivité/vérificabilité des choix des inducteurs de coûts appropriés : comme les buts de l'ABC sont d'allouer les coûts des activités organisationnelles plus complètement aux produits qui consomment les activités, l'identification des coûts d'activité et les choix des inducteurs de coûts ne sont pas toujours objectifs et vérifiables. L'ABC est parfois arbitraire, notamment en ce qui concerne l'identification des activités, l'attribution des coûts aux

¹ Hartnett Neil, Lowry John and Luther Robert, *Is ABC feasible for external reporting ?*, Accountancy (London), may 1994, p. 74.

activités, la sélection du meilleur inducteur pour chaque centre de coûts, l'estimation de la capacité théorique par activité. Auditer de tels résultats peut être plus difficile. De plus, on peut dire que l'ABC rend difficile la comparaison des résultats publiés entre les sociétés.

De plus, Raef A. Lawson affirme que les systèmes ABC ne décrivent pas les activités en fonction du processus auquel elles appartiennent¹. Il en conclut que ces modèles sont inadaptés pour définir les processus de travail - et leurs inter-relations - et ne permettent donc pas d'améliorer les processus pour trois raisons :

- Les activités ne peuvent être vues isolément. Il est nécessaire de regarder la totalité du processus dans lequel l'activité a lieu pour améliorer sa performance. Ceci afin d'étudier l'impact des changements de cette activité sur les autres présentes dans le processus.

- Les processus sont horizontaux (à travers les départements et les fonctions). Comme les pertes, écarts, et inefficiences apparaissent le plus clairement à la jonction entre les départements et les fonctions, il s'en suit qu'identifier les activités sans prendre en compte leur liaison à un processus fera manquer de nombreuses opportunités d'améliorations opérationnelles.

- Il est impossible d'optimiser un système sans avoir un mécanisme adéquat pour évaluer l'amélioration des processus. Par exemple, prenons le cas d'un responsable d'achat qui étudie l'acquisition d'un équipement plus cher et de meilleure qualité afin de réduire les coûts d'un processus de fabrication. Bien que le manager de l'organisation puisse économiser de l'argent avec cette action, le budget individuel d'un manager montrera une variation de prix d'achat défavorable. Le fait de ne pas avoir une orientation tournée vers les processus pourrait conduire à prendre une mauvaise décision.

Raef A. Lawson préconise d'inscrire la démarche ABC dans une optique de process-based costing. L'idée étant de définir les activités et les processus dans lesquelles elles ont lieu. On peut y parvenir notamment en établissant une cartographie des activités, afin d'avoir une bonne idée des flux au sein de l'organisation. On y inclura le volume de chaque activité réalisée, sa capacité, le temps nécessaire à son déroulement, la consommation de l'activité par les autres activités du processus, et les décisions clés qui affectent le niveau de consommation de l'activité.

¹ Lawson Raef A., *Beyond ABC: Process-Based Costing*, *Journal of Cost Management*, fall 1994, pp. 33-43.

6- Des barrières structurelles pourraient freiner le passage à l'ABM

Michael Roberts et Katherine Silvester jugent que la base théorique de l'ABC est bonne, mais que les entreprises ont du mal à effectuer le passage vers l'ABM¹. Ainsi, d'après une étude financée par le CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International), une entreprise sur trois seulement montre une amélioration des bénéfices nets après l'adoption de l'ABC.

Des barrières structurelles internes (organisationnelles) et externes (le marché) se dressent face à la mise en oeuvre des changements même minimales, dans une organisation. L'échec à la mise en place de l'ABM s'explique par la négligence à mettre en place des actions pour surmonter ces barrières.

Les auteurs proposent de se servir d'une branche de l'économie comportementale, connue sous le nom d'« économie des coûts de transaction » (ECT) pour modéliser l'entreprise, car elle semble mieux correspondre au fonctionnement interdépendant et orienté vers les processus d'une entreprise.

Le modèle économique traditionnel présuppose qu'une entreprise produit des biens afin de répondre à la demande du marché, et de manière à maximiser les bénéfices. Les hypothèses sous-jacentes de cette théorie supposent que l'entreprise produit des biens de manière très efficace, tout en étant perméable aux particularités et aux caprices des êtres humains. Elle est supposée être rationnelle et toujours choisir le moyen de production le moins coûteux ; le gaspillage n'est pas pris en compte. De même, on suppose que tout individu est rationnel et prend des décisions cohérentes et logiques basées sur des informations complètes. Des questions telles que l'organisation interne, le traitement des données, la sur-information et les caprices humains sont souvent ignorées. Ces hypothèses impliqueraient que la forme organisationnelle de l'entreprise n'ait aucun impact sur les décisions d'un manager ou sur la performance. Or, c'est justement la structure de l'entreprise qui constitue l'une des barrières à des mises en oeuvre réussies de programmes ABC.

Olivier Williamson a travaillé sur l'ECT et considère la forme de l'organisation comme un élément crucial du développement historique et futur de chaque entreprise². L'ECT emploie une approche holistique dans laquelle l'entreprise est considérée comme une structure organisationnelle dont l'objectif principal est de minimiser les coûts de traitement des transactions. L'ECT reconnaît que les coûts organisationnels existent, qu'ils sont considérables, et varient en fonction des différentes structures. L'objectif de l'entreprise est donc de minimiser non seulement le coût de la production, mais aussi les coûts organisationnels. L'ECT reconnaît que l'individu a une capacité limitée et ne peut prendre des décisions parfaites.

¹ Roberts Michael et Silvester Katherine, *Pourquoi l'ABC a échoué et comment il peut encore réussir*, *L'Expansion Management Review* (Paris), mars 1996, pp. 34-44.

² Williamson Olivier, *The Modern Corporation : Origins, Evolution, Attributes*, *Journal of Economic Literature*, décembre 1981 et *Markets and Hierarchies : Analysis and Antitrust Implications*, The Free Press, 1975.

Les individus choisissent des règles comportementales établies pour résoudre des situations trop complexes et incertaines. Ces schémas de comportement sont renforcés par la structure organisationnelle et les procédures de l'entreprise. Les structures qui ont pu à un moment donné être efficaces pour gérer une entreprise deviennent des freins lorsqu'un effort est fait pour mettre en œuvre un changement transfonctionnel.

Avec l'ECT, l'objectif d'une entreprise est de réduire les coûts de transaction en adoptant des structures minimisant tant les coûts de production que les coûts organisationnels. Les entreprises qui ont dû gérer un grand nombre de transactions ont eu tendance à développer des formes organisationnelles extrêmement structurées, afin de traiter efficacement les coûts de transaction. Avec le temps, la nature de nombreuses transactions a changé, tandis que les activités devenaient plus interdépendantes et traversaient les fonctions. Face à cette complexité, les entreprises ont réalisé des analyses des activités dans le but de comprendre leurs processus interdépendants. Les sociétés comportant le plus grand nombre d'activités à fonctions croisées (donc de transactions) sont celles qui peuvent tirer profit de l'ABC. Mais de nombreuses entreprises ont maintenu leurs formes et procédures organisationnelles. Ces structures organisationnelles extrêmement développées, qui se sont montrées historiquement plutôt rentables, présentent des barrières importantes à la mise en œuvre de changements à fonctions croisées. Donc, les entreprises qui en ont le plus besoin ont le plus de difficultés à mettre en œuvre l'ABC.

A cause de ces barrières structurelles, il n'existe aucune garantie que la direction se servira des informations dérivées de l'ABC pour engendrer des améliorations.

7- La comptabilité d'activité ne serait qu'un avatar des sections homogènes

On peut se demander si la comptabilité par activité se différencie véritablement de la méthode des sections homogènes ou si elle n'est simplement qu'un avatar de celle-ci.

Ainsi, certains auteurs voient des similitudes entre l'ABC et la méthode des sections homogènes. La méthode des sections homogènes répond aux deux questions suivantes : (1) "quel centre de responsabilité a consommé quels coûts ?", et (2) "sur la base de quelle unité d'œuvre peut-on attacher, aux objets à valoriser, les coûts accumulés dans les sections ?". Cette méthode est fondée sur la notion de responsabilité : celui qui engage l'action qui cause la consommation de ressources s'en voit attacher le coût. Michel Lebas, estime que cette philosophie est reprise dans la méthode ABC¹. Seulement, au lieu que ce soient des centres de responsabilité (les sections) qui servent de point d'accumulation des coûts représentant les consommations de ressources, ce sont les activités (donc les processus ou séquences d'actions) qui servent de points d'accumulation intermédiaires. Lorsque les activités sont

¹ Cf. p. 62 dans Michel Lebas ; *L'ABM ou le Management Basé sur les Activités*, Revue Française de Comptabilité n°237, Septembre 1992, pp. 61-66.

susceptibles de donner lieu au choix de mêmes bases d'attachement, on peut les regrouper pour simplifier le processus de valorisation des objets.

Henri Bouquin souligne, en évoquant la définition de la section homogène¹: « définir l'homogénéité par l'existence de l'unité d'œuvre, c'est en effet confondre la cause et l'effet. Mais, plus gravement, c'est perdre de vue le fait qu'une section peut effectuer plusieurs activités, au sens contemporain, et c'est à l'activité que s'applique l'unité d'œuvre. Une section n'a d'unité d'œuvre unique que si elle n'exerce qu'une seule activité, laquelle est homogène ».

De même, Pierre Mévellec semble penser que la comptabilité par activité comporte quelques similitudes avec la méthode des sections homogènes puisqu'il dit que, dans l'idéal, une section homogène est caractérisée par une seule activité². L'exemple traditionnel étant l'atelier spécialisé sur une opération : fraisage, usinage, peinture, etc. Lorsque la section regroupe plusieurs activités, l'homogénéité est maintenue si le coût de l'unité de chacune des activités est le même. Si le coût diffère, il faut que les produits consomment chacune de ces activités dans des proportions identiques. Lorsque l'une ou l'autre de ces règles n'est plus respectée, on ne peut plus vraiment parler de section homogène.

De plus, Michel Lebas estime que la méthode des sections homogènes n'est pas incompatible avec la méthode ABC3: "quand on y regarde bien, une application intelligente et adaptée de la méthode des sections homogènes permet d'arriver à la comptabilité basée sur les activités. Si elle avait su évoluer pour s'adapter aux conditions actuelles de fonctionnement des entreprises, la comptabilité par les sections homogènes aurait gardé sa pertinence. Ce n'est pas le cas. Le changement de nom de la méthode veut marquer la différence. Il s'agit d'inciter les gestionnaires et les comptables à réfléchir sur leur représentation de l'entreprise, sur leur pratique et à innover sur des bases saines".

Cependant, pour Philippe Lorino, la comptabilité par activité a amené certaines améliorations par rapport à la méthode des sections homogènes puisque dans la gestion par les activités, le choix pour chaque activité d'une unité d'œuvre pertinente, permettant réellement de mesurer le niveau d'output de l'activité, rend à l'unité d'œuvre la signification qu'elle aurait dû garder : elle redevient une unité de mesure significative des activités de l'entreprise, donc une base pertinente pour mesurer la productivité de chaque activité⁴.

¹ Bouquin Henri, *Les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion*, *Revue Française de Comptabilité* n° 271, octobre 1995, pp. 63-71.

² Cf. p. 62 dans Pierre Mévellec, *Outils de gestion - La pertinence retrouvée*, éditions comptables Malesherbes, Paris, Octobre 1991, 198 p.

³ Cf. p. 61-62 dans Michel Lebas ; *L'ABM ou le Management Basé sur les Activités*, *Revue Française de Comptabilité* n°237, Septembre 1992, pp. 61-66.

⁴ Cf. p. 73 dans Philippe Lorino ; *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

Michel Lebas reconnaît toutefois trois différences entre les méthodes ABC et des sections homogènes¹:

- La méthode ABC s'occupe des causes de la consommation des ressources par l'entreprise et par les activités, et de la modélisation (ou représentation et description) de ce processus de consommation.

- Elle met plus l'accent sur la connaissance du coût de chaque activité que sur celle du coût de revient des objets. La méthode des sections homogènes peut d'ailleurs se concentrer sur la gestion du coût global de la section. Ce n'est pas fait dans la majeure partie des entreprises, car les causes de l'existence des coûts ainsi accumulés ne sont pas clairement identifiées.

- La méthode ABC permet d'utiliser une variété d'unités d'oeuvre beaucoup plus grande (donc une composition beaucoup plus fine et plus pertinente du coût) que ne le permet l'approche par les centres de responsabilité/sections. En effet, chaque activité est décrite par ce qui cause sa consommation de ressources et non pas seulement par les effectifs qu'elle emploie ou par le parc machines qu'elle mobilise. La méthode ABC permet donc de se libérer de la domination de l'heure de main-d'oeuvre ou de l'heure de machine qui caractérise la méthode des sections homogènes et qui ne sont plus des unités d'oeuvre vraiment pertinentes.

¹ Cf. p. 62-63 dans Michel Lebas ; *L'ABM ou le Management Basé sur les Activités*, Revue Française de Comptabilité, n°237, Septembre 1992, p. 61- 66.

Jacqueline Kipfer se situe entre les deux points de vue¹. Elle estime que l'ABC s'appuie en fait sur la technique bien connue de l'analyse de la valeur. Elle reconnaît cependant que cette méthode invite à d'autres modes de gestion :

- maîtriser les causes des coûts plutôt que de constater leurs effets ;
- apprécier les performances qualitatives et non seulement quantitatives ;
- rechercher la cause des coûts : "les activités consomment des coûts, et les produits consomment des activités..." alors que la plupart des méthodes pratiquées aujourd'hui procèdent d'une démarche du type : "les produits consomment les coûts"!

Enfin, la comptabilité à base d'activités invite à une modélisation de l'entreprise, procédant d'une vision plus fédératrice et plus transversale, pour dépasser les modèles hiérarchiques et tayloriens hérités des débuts de l'ère industrielle.

Alain Burlaud et Claude Simon ont également une position mitigée². Selon eux, le traitement des charges directes est identique. En revanche, les charges indirectes passent par trois niveaux avant d'être imputées aux coûts des produits :

- centre d'analyse ;
- activité ;
- centre de regroupement.

Enfin, la distinction entre les centres auxiliaires et principaux devient inutile, ce qui supprime la répartition secondaire des charges indirectes. Au-delà de l'aspect technique, c'est la distinction productif/improductif qui disparaît. On retient donc une vision unitaire de l'entreprise. Les auteurs rappellent que « la productivité ne se partage pas, elle résulte de la conjonction des efforts des uns et des autres ».

En outre, selon David Dugdale, la méthode ABC ne doit pas contester la théorie de la comptabilité analytique traditionnelle, elle doit plutôt étendre et affiner les idées et les concepts³. Par exemple, les méthodes traditionnelles s'attachent surtout aux problèmes de court terme alors que les coûts marginaux et l'analyse de contribution peuvent jouer un rôle important. La méthode ABC va plus loin et crée un cadre de travail pour analyser les problèmes sur les moyen et long termes où beaucoup de coûts qui auraient été fixes sur le court terme deviennent variables. La méthode ABC est révolutionnaire dans ses effets : par exemple, elle peut être à l'origine d'un changement fondamental dans la stratégie de produit.

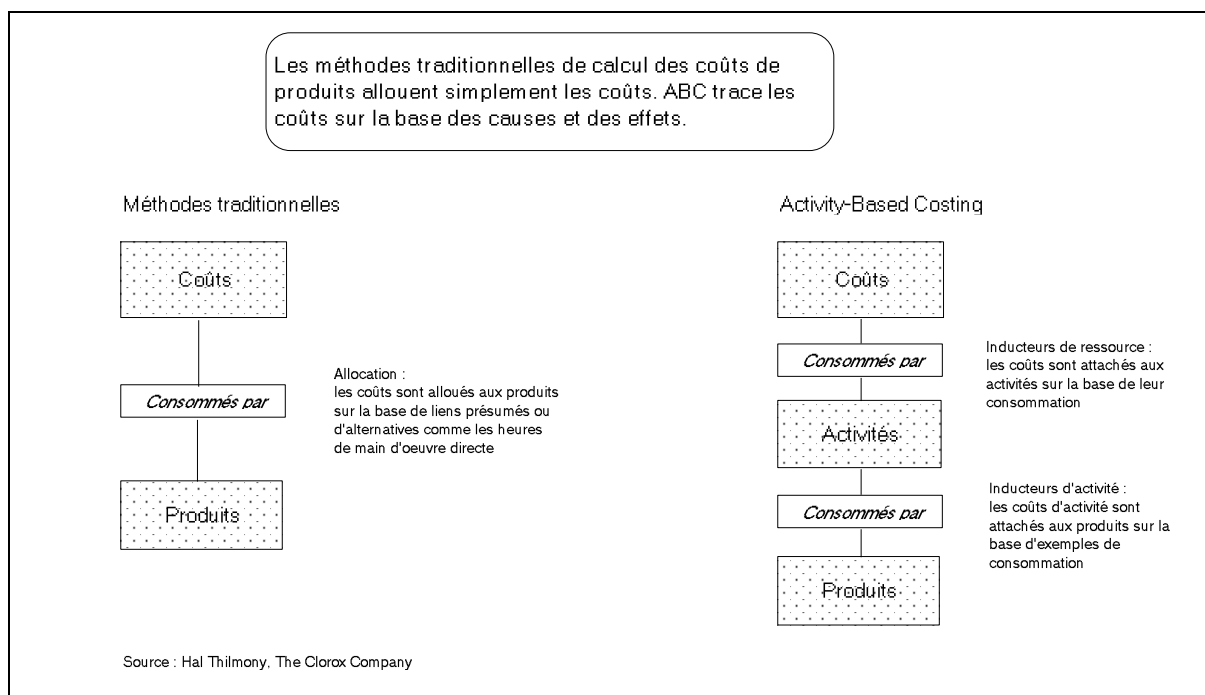
¹ Cf. p. 36 dans Kipfer Jacqueline ; *Quelle comptabilité de gestion? Pour quoi faire?*, Revue Française de Comptabilité n° 226, Septembre 1991, pp. 29-40.

² Cf. p. 225 dans Burlaud Alain, Simon Claude, *La comptabilité de gestion*, Vuibert, 1993, 451 p.

³ Cf. p. 37 dans Dugdale David, *The uses of activity-based costing*, Management accounting (CIMA, London), octobre 1990, p.36-38.

En définitive, on pourrait penser que la comptabilité d'activité n'est qu'un avatar des sections homogènes ; elle n'apporterait qu'un niveau supplémentaire dans la cascade d'allocation des coûts comme le montre la figure 2.10.

Figure 2.10- La cascade d'allocation des coûts¹



Mais en fait, on peut dire que les analyses ABC et ABM vont plus loin que la méthode des sections homogènes, car elles permettent de suivre les coûts et de les expliquer alors que les méthodes traditionnelles se contentent plutôt de les allouer. De plus, la méthode ABC intègre les notions de processus et de transversalité non présentes dans les méthodes traditionnelles.

Cette méthode ABC semblerait pouvoir apporter des améliorations et des réponses aux déficiences des méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion. Encore faut-il qu'elle soit correctement mise en place. Nous allons maintenant examiner dans le chapitre 3 les conditions de réussite de l'implantation de la méthode ABC, c'est-à-dire tous les critères à prendre en compte. Ceci afin de réussir à la fois la transition entre les deux méthodes de comptabilité de gestion, l'appropriation et la compréhension de la nouvelle technique par le personnel, et de bien adapter la méthode aux besoins de l'entreprise.

¹ Cf. p. 11 dans Gary Cokins, Alan Stratton, Jack Helbling ; *An ABC manager's primer*, Institute of Management Accountants, 1993, 65 p.

Résumé du chapitre 2

La méthode ABC serait l'une des réponses possibles aux déficiences des méthodes d'analyse des coûts et de contrôle de gestion traditionnelles. La logique de l'ABC est : la façon de faire les choses cause les activités, chaque activité cause les coûts qui la concernent et le produit consomme des activités.

La mise en place de l'ABC/ABM nécessite 4 étapes :

Etape 1) L'analyse et la sélection des activités : Activity-Based Analysis (ABA).

Etape 2) Le calcul du coût des activités. Il existe 2 possibilités : on peut extraire les données du grand livre comptable ou des centres budgétaires de la comptabilité de gestion.

Etape 3) L'attachement des coûts aux objets de coûts via les inducteurs d'activité.

Etape 4) La gestion par les activités : Activity-Based Management (ABM). Précisons qu'il est possible de faire de l'ABM à tout moment, soit avant d'avoir mis en place l'ABC, soit après, soit même d'utiliser l'ABM sans faire de l'ABC.

Par ailleurs, la méthode ABC n'est pas totalement normalisée et l'on rencontre trois grandes familles de modèles :

- la première consiste en une ré-appropriation de la méthode des sections homogènes (surtout en Amérique du Nord qui n'utilise pas traditionnellement cette méthode) ;
- la deuxième, utilisée surtout en Amérique du Nord et en France, ressemble au direct costing intégrant trois niveaux de variabilité de coûts (unité, lot, produits) ;
- la troisième est construite autour de la notion de processus et tente de cerner complexité et transversalité en privilégiant l'analyse simultanée de la formation de la valeur et le comportement des coûts sur le long terme.

Les avantages de l'ABC/ABM sont multiples :

- 1) Les coûts indirects sont mieux affectés ;
- 2) L'activité est bien comprise par les opérationnels ;
- 3) La notion de causalité est introduite ;
- 4) Le concept de valeur et de transversalité est pris en compte ;

5) Les dépenses indirectes et de support sont classées selon une hiérarchie des activités : l'ABC ne se base pas sur l'unité de produit. Il est possible de distinguer quatre catégories d'activités : des activités de niveau unité c'est-à-dire liées au volume de production, des activités de niveau lot, des activités de soutien au produit et des activités de soutien à l'installation.

6) Les systèmes ABC mesurent les coûts d'utilisation des ressources, non le coût d'achat des ressources ;

7) ABC remet en cause des unités d'oeuvre volumiques pour les charges fixes ;

8) Le rôle du contrôleur se modifie : le nombre d'inducteurs de coûts retenus est généralement faible et l'exactitude des coûts des produits n'apparaît pas être essentielle. La périodicité des calculs de coûts peut être restreinte, de mensuelle elle peut devenir semestrielle ou annuelle. La mesure de performance se réalise sous des formes non comptables, souvent sous forme d'indicateurs physiques. De plus, la pratique de la comptabilité par activités remet en question le contrôle de gestion traditionnel en déplaçant l'accent mis sur la connaissance de meilleurs coûts de revient vers un accent mis sur le management des coûts. L'ABC favoriserait l'évolution possible d'un contrôle de type policier vers un contrôle de type "gestionnaire" ou managérial et incitatif. En matière d'approche ABC, deux tendances se distinguent sur le terrain : l'une dont l'objectif est l'exactitude du calcul des coûts que l'on associe au contrôle de gestion *a posteriori* et une autre dont l'objectif est la recherche des coûts que l'on associe au contrôle de gestion *a priori*.

Quelques applications de la méthode ABM :

- *Le Benchmarking* : en comparant le coût des activités avec celui d'autres sociétés ou filiales du même groupe par exemple.

- *L'opportunité de sous-traiter des activités* : en comparant le coût des activités pratiquées en interne avec le prix proposé par des sous-traitants.

- *La budgétisation basée sur les activités* ;

- *Le Business Process Reengineering* : suit le même type de philosophie que l'ABC, puisqu'après les optimisations partielles réalisées au niveau de chaque fonction, il s'agit aujourd'hui de rechercher une optimisation de la performance globale de l'entreprise en identifiant les processus clés et en assurant leur reconception.

- *L'utilisation de l'ABM pour la gestion des besoins de financement d'exploitation* : le cycle d'exploitation étant par définition un processus, l'ABM se révèle un outil d'analyse intéressant pour la dimension proprement financière du contrôle de gestion.

- *La mesure de performance ABC/ABM* : une variété d'analyses peut être faite pour faciliter l'interprétation et l'évaluation de la performance :

- Premièrement, les activités peuvent être classées entre à valeur ajoutée et sans valeur ajoutée. Les secondes ont pour objet d'être réduites ou éliminées.

- Deuxièmement, une catégorisation peut être faite sur les activités de base, de support ou discrétionnaires. Les deuxième et troisième types d'activités permettent d'identifier les opportunités de rationalisation qui peuvent supporter et augmenter les activités de base.

- Troisièmement, on peut établir une cartographie du flux de travail des activités en deux dimensions, le temps et la localisation. Cette approche met l'accent sur la duplication d'activités et sur la complexité et fournit donc une base pour identifier les opportunités d'élimination et de simplification.

Les limites de la méthode ABC

- *La méthode ABC n'aurait pas encore fait totalement ses preuves* : on n'a pas encore beaucoup d'éléments permettant de mesurer le bien-fondé de l'ABC/ABM. Ainsi, on a peu d'études sur le taux d'adoption de la méthode (nombre d'entreprises qui n'abandonnent pas la méthode par rapport au nombre d'entreprises s'étant lancées dans un projet ABC). On ne connaît pas non plus précisément l'influence de l'utilisation de l'ABC et ABM sur l'amélioration des résultats de l'entreprise.

- *Le mode d'allocation des coûts de l'ABC ne serait pas plus pertinent que celui des méthodes traditionnelles* : ABC serait aussi construit sur une série d'allocations de coûts ambiguës et subjectives. Une analyse appropriée devrait prendre en compte les évolutions internes ou externes à l'entreprise et la valeur temps de l'argent.

- *La méthode ABC semblerait trop compliquée* : elle peut rapidement devenir ingérable, car trop complexe et demandant beaucoup d'efforts de la part du personnel de l'entreprise.

- *ABC devrait se focaliser davantage sur le consommateur* : ABC se focalise trop sur les coûts internes à l'entreprise et ne s'intéresse pas ou trop peu aux besoins des consommateurs.

- *La méthode ABC ne résoudrait pas tous les problèmes*. Elle ne permettrait notamment pas une plus grande exactitude dans le calcul des coûts que les méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion du fait du faible nombre d'inducteurs utilisés dans les faits.

- *Les activités ne devraient être vues isolément*. Il est nécessaire de regarder la totalité du processus dans lequel l'activité a lieu pour améliorer sa performance. Ceci afin d'étudier l'impact des changements de cette activité sur les autres présentes dans le processus. Comme les pertes, écarts, et inefficiences apparaissent le plus clairement à la jonction entre les départements et les fonctions, il s'en suit qu'identifier les activités sans prendre en compte leur liaison à un processus fera manquer de nombreuses opportunités d'améliorations opérationnelles.

- *Des barrières structurelles pourraient freiner le passage à l'ABM* : des barrières structurelles internes (organisationnelles) et externes (le marché) se dressent face à la mise en oeuvre des changements même minimales, dans une organisation. Certains échecs à la mise en place de l'ABM s'expliquent par la négligence à mettre en place des actions pour surmonter ces barrières.

- *La comptabilité d'activité ne serait qu'un avatar des sections homogènes*. Il semblerait que les aspects calculatoires de la méthode ABC soient peu différents de ceux des méthodes traditionnelles. En revanche, l'ABC introduirait la causalité et la transversalité.

**CHAPITRE 3- LES CONDITIONS DE REUSSITE DE
L'IMPLANTATION DE LA METHODE ABC/ABM**

Après avoir bien étudié ce qu'était la méthode ABC, ses apports et limites, nous allons examiner la façon de l'implanter dans les meilleures conditions. Nous rechercherons d'abord en section 1 les éléments qui ne sont pas forcément spécifiques à la méthode ABC, car ils sont importants pour la mise en place de tout nouveau système d'analyse des coûts et de contrôle de gestion. Ensuite, nous verrons en section 2 d'autres points plus spécifiques à la méthode ABC tenant à l'organisation du projet et aux choix à réaliser.

Section 1- L'adaptation du contrôle de gestion aux contraintes et besoins actuels

1- L'importance du système de mesure

Alain Burlaud fait remarquer que le contrôle de gestion repose sur une modélisation de l'entreprise et que toute modélisation est réductrice¹. De même, l'instrument d'observation n'est pas neutre, et ne permet pas de découvrir toutes les dimensions de la réalité. Il produit une certaine forme de connaissance et induit plus particulièrement certaines formes d'action. L'acteur doit donc « prendre conscience des déformations apportées par le modèle pour les atténuer et les corriger ».

Ainsi, Patrick Besson propose cinq axes pour reconstruire l'instrumentation de gestion et donner au contrôle de gestion un rôle organisationnel et non plus seulement une fonction de surveillance comptable-financière²:

a- Le critère coût-valeur : Une organisation consomme des ressources pour produire de la valeur, c'est-à-dire de l'utilité pour ses clients. Pour reconstruire le système de gestion, il faut partir de cette dualité. Par exemple, la réduction des délais n'a pas le même sens suivant le point de vue choisi. Le point de vue du coût renvoie au coût de possession induit par des temps de cycle longs. Le point de vue de la valeur renvoie à la disponibilité du produit ou du service à la date où le client le désire. Dans ces deux cas, il ne s'agit pas du même délai.

b- Le critère de pertinence : Le manager ne doit pas avoir le désir d'exhaustivité. Il doit se poser la question : « que mesurer et que délaissier ? ». Par exemple, quel périmètre de coût de revient faut-il retenir, l'entité hiérarchique, le cycle de vie du produit ou celui de la commande ? Est-il utile de suivre l'évolution de coûts de revient tous les mois ?

c- Le critère de cohérence : Une organisation possède de nombreuses mesures et outils de gestion. Les risques d'incohérence entre ces différents mesures et outils sont alors importants. Par exemple : le plan de commissionnement n'est-il pas contradictoire avec la stratégie de pénétration de tel marché ? L'objectif d'amélioration de la qualité n'entre-t-il pas en contradiction avec la mesure de la productivité de la main-d'œuvre directe ?

d- Le critère de faisabilité : On oublie trop souvent le caractère peu malléable de l'information ; les données de base ne sont pas disponibles, l'incertitude sur les chiffres ne permet pas de trancher une question, les mesures arrivent trop tard pour alimenter le

¹ Burlaud Alain, *Contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle*, leçon inaugurale au CNAM, Paris, le 28 juin 1995, 24 p.

² Besson Patrick, *Reconstruire le processus de pilotage*, Lettre AEGIST, septembre 1994, 4 p.

processus de décision, les acteurs rechignent à donner les mesures d'activité nécessaires... La faisabilité technique et sociale de la mesure et donc de l'outil de gestion manque souvent aux concepteurs d'outils de gestion.

e- Le critère d'appropriation : La valeur d'un indicateur ne s'évalue pas à son pouvoir analytique ou à son pouvoir esthétique mais à sa capacité à produire des actions efficaces. L'indicateur doit être compris et adopté. Il faut se poser diverses questions lors de sa conception ; la mesure doit-elle être analytique ou synthétique, financière ou physique, graphique, colorisée ou listing ? ... Il faut accorder une attention particulière aux conditions de l'appropriation de la mesure.

Il faut donc trouver un équilibre entre ces différents critères afin de construire un bon instrument de gestion. Cet équilibre est fonction du potentiel de changement de l'organisation, de son histoire, de sa culture, de son rythme.

2- Les aspects culturels

Les aspects culturels doivent être pris en compte lors de l'application de la méthode ABC. Ainsi, dans le cas d'une implantation au sein d'une multinationale, il sera nécessaire de tenir compte des spécificités locales de chaque filiale, et de la culture d'entreprise dans laquelle la méthode intervient.

Ainsi, Pierre-Laurent Bescos et Carla Mendoza notent **que les situations diffèrent d'un continent ou d'un pays à l'autre en matière de comptabilité de gestion**¹. Ils indiquent que : « l'utilité de la comptabilité de gestion n'a pas été remise en cause en France et en Europe aussi directement qu'aux Etats-Unis. Au Japon en revanche, l'analyse des coûts s'est adaptée aux enjeux stratégiques des firmes »². En France, il y aurait eu multiplication de systèmes d'information parallèles adaptés aux besoins, bâtis par les contrôleurs de gestion ou par les ingénieurs de production (cette multiplication des systèmes a conduit à augmenter le coût d'obtention de l'information). Les systèmes français de comptabilité analytique sont tout de même plus riches que ceux conçus aux Etats-Unis, même si la prise de conscience s'est faite plus tôt qu'en France et de manière plus radicale du fait de la concurrence plus vive des entreprises japonaises. Au cours des années quatre-vingt, les changements technologiques et l'accroissement de la concurrence internationale ont été plus sensibles qu'en France. Au Japon, en revanche, la crédibilité de la comptabilité de gestion n'a pas été remise en cause. Elle s'est adaptée depuis de nombreuses années aux nouvelles techniques de production et a su rester en phase avec les préoccupations stratégiques des entreprises. Les entreprises japonaises ont développé un ensemble de concepts et de techniques de gestion comme par exemple ceux de *coût objectif* (*coût cible* ou *target costing*) et de *réduction continue des coûts* (*kaizen costing*).

¹ Bescos Pierre-Laurent et Mendoza Carla, *ABC in France, Management accounting* (IMA, New-York), avril 1995, pp. 33-41.

² Cf p. 16-17 dans Bescos Pierre-Laurent, Mendoza Carla, *Le Management de la Performance*, éditions comptables Malesherbes (Paris), 1994, 287 p.

La prise de conscience de l'inadaptation des méthodes de calcul et de management des coûts ne s'est donc pas faite au même rythme à travers le monde, ce qui explique d'ailleurs le succès de la méthode ABC aux Etats-Unis.

Par ailleurs, Thierry Pick note que **la forte proximité géographique en Europe développe chez les européens un sentiment naturel de connaissance réciproque**¹. Pour beaucoup, un peu d'expérience, d'ouverture d'esprit et de bonne volonté suffisent pour établir facilement entre "voisins" des relations empiriques de compréhension, d'adaptation mutuelle et de coopération nécessaires au développement de business commun. Or tous ceux qui sont confrontés à cette réalité peuvent témoigner que les différences culturelles se manifestent au travers d'attitudes et de comportements dont le sens réel demeure fréquemment occulté par des manifestations de surface d'autant plus difficiles à décrypter que les parties concernées partagent une forte proximité géographique et croient de ce fait bien connaître ce qui les rapproche et ce qui les sépare.

Thierry Pick observe que les pays européens utilisent largement des concepts, principes et outils de management exportés des Etats-Unis (par exemple, le management par objectifs, la planification stratégique, le développement des organisations (O.D.), la quête de l'excellence...) ou même, plus récemment du Japon (les cercles de qualité, "Kanban", "Kaizen" et les flux tendus). Les entreprises européennes transposent et utilisent ces modèles issus de contextes culturels différents sans vraiment chercher à concevoir leur propre corps de doctrines. Thierry Pick s'aperçoit cependant que "la conduite des affaires en Europe se distingue de plus en plus nettement de celle en vigueur aux USA et au Japon. Dans une Europe en train de se forger tant bien que mal une identité et qui cherche à affirmer ses traits distinctifs, les entreprises sont confrontées à des spécificités de plus en plus marquées que le recours systématique à des solutions standards importées ne permet plus d'appréhender de façon satisfaisante et efficace."

Thierry Pick remarque que le processus en cours de construction communautaire ne remet pas en cause la diversité européenne à multiples facettes mais en accroît paradoxalement l'intensité². Il préconise de ne pas chercher une homogénéisation des cultures, pratiques et comportements. Il prône plutôt le multiculturalisme dans le respect d'une certaine idée de l'intégration, qui place la reconnaissance et la préservation des disparités comme une valeur fondatrice. C'est pourquoi le management européen ne constitue pas un substitut aux différents modèles nationaux (allemand, français, anglais...) mais doit s'énoncer sous la forme d'une dimension additionnelle qui se superpose à des styles individuels ou collectifs existants. Il ne s'agit donc pas tant de former des "euromanagers" apatrides ou aux origines culturelles diluées, mais surtout de contribuer à élargir le champ de compétences de managers qui demeurent avant tout performants dans leur environnement national.

¹ Cf. p. 64 dans Picq Thierry, *Vers un modèle de management européen multiculturel*, Gestion 2000, janvier-février 1995, pp. 63-74.

² Cf. p. 67 dans Picq Thierry, *Vers un modèle de management européen multiculturel*, Gestion 2000, janvier-février 1995, pp. 63-74.

Après avoir constaté qu'il était important de prendre la dimension culturelle en compte, nous allons nous intéresser à ces diversités et les présenter. Nous étudierons le point de vue de plusieurs auteurs afin de déceler les domaines dans lesquels des différences culturelles existent. Ceci nous permettra par la suite de savoir quels sont les points à prendre en compte pour adapter la méthode ABC aux particularités des cultures de chaque pays.

Dans ce cadre, Geert Hofstede a mené une enquête auprès du personnel de multiples filiales d'IBM dans le monde afin de mesurer les différences culturelles entre les pays¹. Son travail couvre cinquante pays répartis sur cinq continents². Les salariés de la multinationale IBM, utilisés comme révélateurs des différences entre les systèmes de valeurs nationaux, représentent des échantillons qui se correspondent presque parfaitement d'un pays à l'autre. Hormis leur nationalité ils n'ont que des points communs. L'incidence de leur nationalité est donc particulièrement facile à détecter³.

Des salariés d'IBM occupant des postes identiques dans des pays différents ont donc répondu à des questions concernant leurs valeurs. L'analyse statistique des réponses a montré l'existence de points communs ou divergeants selon les pays. Geert Hofstede a ainsi pu distinguer quatre catégories de problèmes représentant les dimensions des différentes cultures qui avaient déjà été identifiées vingt ans auparavant par Inkeles et Levinson : la distance hiérarchique, le degré d'individualisme ou de collectivisme, le degré de masculinité (ou de féminité), le contrôle de l'incertitude. Depuis une cinquième dimension a été identifiée, celle de l'orientation de la vie vers le long terme ou le court terme. Pour chacun de ces domaines, Geert Hofstede a calculé des indices permettant de classer les différents pays entre eux selon des scores relatifs :

- la distance hiérarchique : un indice de distance hiérarchique (IDH) a été calculé à partir des réponses obtenues lors de l'enquête (cf. annexe 3). Les IDH nous informent sur les relations de dépendance dans un pays. Dans les pays où l'indice est faible, la dépendance des subordonnés par rapport à leurs supérieurs est limitée : il s'agit plutôt d'une interdépendance, les seconds consultant régulièrement les premiers. Ainsi, les pays à grande distance hiérarchique ont-ils un style polarisé entre dépendance et contre-dépendance. La distance émotionnelle est faible, les subordonnés n'ayant pas peur d'approcher et de contredire leurs patrons. Dans les pays où l'indice est élevé, les subordonnés dépendent considérablement de leurs supérieurs. Ils réagissent à cet état de fait soit en affirmant leur préférence pour cette dépendance (patron autocratique ou paternaliste), soit en la rejetant totalement, et en adoptant une attitude connue en psychologie sous le terme de contre-dépendance : dépendance, mais avec une connotation négative. La distance émotionnelle entre supérieurs et subordonnés est grande et ces derniers ont peu d'occasions d'approcher ou de contredire

¹ Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994, 351 p.

² La première enquête couvrait soixante-douze filiales, trente-huit professions, vingt langues et deux périodes de temps (autour de 1968 et autour de 1972). Elle comprenait pas moins de cent seize mille questionnaires de plus de cent questions chacun.

³ Cf. p. 30 dans Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994, 351 p.

ouvertement leur patron¹. Le tableau 3.1 reprend les principales différences entre les sociétés à faible et forte distance hiérarchique.

Tableau 3.1- Les différences essentielles entre les sociétés à faible et forte distance hiérarchique²

Faible distance hiérarchique	Forte distance hiérarchique
- Les inégalités doivent être réduites.	- Les inégalités sont attendues et souhaitées.
- Il doit y avoir, et c'est dans une certaine mesure le cas, une interdépendance entre ceux qui ont et n'ont pas le pouvoir.	- Les plus faibles doivent dépendre des plus forts ; en réalité les faibles balancent entre dépendance et contre-dépendance.
- La hiérarchie des organisations illustre une inégalité des rôles, établie par commodité.	- La hiérarchie des organisations reflète une inégalité essentielle entre le haut et le bas de l'échelle.
- La décentralisation est de règle.	- La centralisation est de règle.
- L'échelle des salaires est resserrée.	- L'échelle des salaires est très étendue.
- Les subordonnés s'attendent à être consultés.	- Les subordonnés s'attendent à être commandés.
- Le patron idéal est un démocrate capable.	- Le patron idéal est un autocrate bienveillant ou un paternaliste.
- Les privilèges et les symboles de prestige sont mal perçus.	- Les privilèges et les symboles de prestige sont considérés comme normaux.

- **Le degré d'individualisme ou de collectivisme** : cette dimension est liée très étroitement à l'importance relative attachée aux facteurs suivants :

- *du côté individualiste* :

1- Le temps pour soi : avoir un travail qui laisse suffisamment de temps pour la vie personnelle et familiale.

2- La liberté : avoir une très grande liberté pour organiser son travail comme on l'entend.

3- Le challenge : avoir un travail stimulant, qui donne le sentiment de se réaliser.

- *Du côté opposé* :

4- La formation : avoir des possibilités d'apprendre ou de se perfectionner.

5- Les conditions de travail : avoir de bonnes conditions matérielles de travail (ventilation, éclairage, large espace de travail, etc.).

6- L'utilisation des capacités : avoir la possibilité d'utiliser pleinement ses aptitudes et ses capacités.

¹ Cf. p. 47 dans Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994.

² Cf. p. 59 dans Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994.

Geert Hofstede souligne que dans une culture individualiste, le salarié est supposé agir dans son propre intérêt, et le travail est organisé de façon à ce que cet intérêt et celui de l'employeur coïncident¹. Dans une culture collectiviste, un employeur n'embauche pas une personne individuelle mais quelqu'un qui appartient à un groupe. Le salarié réagira selon les intérêts de son groupe, qui ne coïncident pas toujours avec son intérêt personnel : l'oubli de soi dans l'intérêt du groupe est une des valeurs de ce type de société.

- Le degré de masculinité (ou de féminité) : Geert Hofstede décrit les sociétés comme suit²: « seront dites masculines les sociétés où les rôles sont nettement différenciés (où l'homme doit être fort, s'imposer et s'intéresser à la réussite matérielle, tandis que la femme est censée être plus modeste, tendre et concernée par la qualité de la vie) ; sont féminines celles où les rôles sont plus interchangeable (hommes et femmes sont supposés être modestes, tendres, et préoccupés de la qualité de la vie) ».

L'indice de masculinité/féminité peut s'appliquer aux occupations professionnelles, certaines étant qualifiées de plus "masculines" et d'autres de plus "féminines". On s'attendra à ce que les premières correspondent à des activités surtout exercées par des hommes et les secondes par des femmes. Cependant, les différences entre les valeurs associées à des occupations ne proviennent pas du sexe de ceux qui les exercent. Les salariés d'IBM occupant des postes "féminins" ont exprimé des valeurs plus "féminines" que les salariées occupant des postes "masculins".

Chez IBM, trente-huit catégories d'emplois ont été divisées en six groupes, classés comme suit du plus "masculin" au plus "féminin" :

- 1- Vendeurs (qualifiés et non qualifiés),
- 2- Experts techniques (ingénieurs et scientifiques),
- 3- Techniciens et ouvriers qualifiés,
- 4- Cadres de tous niveaux,
- 5- Ouvriers peu ou pas qualifiés,
- 6- Personnel de bureau.

Les vendeurs étaient rémunérés à la commission et travaillaient dans un climat de très forte concurrence. Chez IBM, les scientifiques, ingénieurs, techniciens et ouvriers qualifiés s'attachent surtout à la performance technique individuelle, qui fait appel à des valeurs masculines. Les cadres ont à traiter à la fois des problèmes techniques et humains et doivent savoir commander aussi bien qu'écouter. Les ouvriers moins qualifiés doivent souvent travailler en équipe et il est important pour eux de coopérer. Quant au personnel de bureau, son travail est peu prestigieux, mais il implique de nombreux contacts humains, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'entreprise.

¹ Cf. p. 91 dans Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994.

² Cf. p. 113 dans Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994.

Le tableau 3.2 reprend ainsi les principales différences entre les sociétés masculines et féminines.

Tableau 3.2- Les différences clés entre les sociétés masculines et féminines¹

Sociétés féminines	Sociétés masculines
- Valeurs dominantes : l'attention aux autres et la continuité.	- Valeurs dominantes : le succès matériel par le progrès.
- Les managers font appel à l'intuition et recherchent le consensus.	- Les managers doivent faire preuve d'assurance et savoir trancher.
- L'accent est mis sur l'égalité, la solidarité et la qualité de vie au travail.	- L'accent est mis sur l'équité, la concurrence et la performance.
- Les conflits sont résolus par la négociation et le compromis.	- Les conflits sont résolus par l'affrontement.

- Le contrôle de l'incertitude : Geert Hofstede explique que le degré d'incertitude d'un pays mesure le degré d'inquiétude de ses habitants face aux situations inconnues ou incertaines². Ce sentiment s'exprime, entre autres, par le stress ou le besoin de prévisibilité : un besoin de règles, écrites ou non.

Un indice du contrôle de l'incertitude (ICI) a été calculé, les résultats pour cinquante pays et trois régions se trouvent en annexe 4.

"Les cultures les plus anxieuses sont souvent plus expressives ; ce sont les pays où les gens parlent avec leurs mains, où il n'est pas mal vu de parler fort, de montrer ses émotions et de taper sur la table"³.

Par ailleurs, il ne faut pas confondre contrôle de l'incertitude et contrôle du risque. Le risque se rattache à quelque chose de précis (à un événement). Il est souvent exprimé en termes de taux de probabilité qu'un événement particulier arrive. L'incertitude est un sentiment diffus. Elle n'est liée à aucune probabilité, c'est l'impression que n'importe quoi peut arriver. Plus qu'à réduire le risque, le contrôle de l'incertitude cherche à diminuer l'ambiguïté. Les cultures à fort ICI ont horreur des situations ambiguës. Elles cherchent à structurer leurs institutions, leurs entreprises et même les relations humaines, pour rendre les événements prévisibles et clairement lisibles. Paradoxalement, leurs membres s'engagent parfois dans des comportements risqués pour tenter de réduire l'ambiguïté : comme le fait de déclencher la bagarre avec un opposant potentiel au lieu de ne pas bouger et d'attendre.

Dans les pays à faible ICI, il semblerait qu'on ait une aversion émotionnelle pour les règles formelles. Les règlements ne sont établis qu'en cas d'absolues nécessités, pour

¹ Cf. p. 130 dans Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994.

² Cf. pp. 148-149 dans Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994.

³ Cf. p. 152 dans Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994.

déterminer par exemple si l'on circule à droite ou à gauche de la chaussée. Les membres de ces sociétés sont fiers de pouvoir résoudre un grand nombre de problèmes sans règles formelles.

Les pays à fort ICI, comme la France et l'Allemagne (respectivement 86 et 65), se préoccupent plus des problèmes quotidiens et opérationnels alors que les pays à ICI plus faible (35), comme la Grande-Bretagne, se préoccupent plus de la stratégie. Les problèmes stratégiques, non structurés par définition, demandent une plus grande tolérance de l'ambiguïté que les problèmes opérationnels.

- L'orientation de la vie vers le long terme ou le court terme : Geert Hofstede n'a pas étudié cette dimension, précisant seulement qu'elle existait.

D'autres différences culturelles existent. Ainsi, Edward T. et Mildred Reed Hall ont mis en évidence **l'existence d'une communication à "haut contexte" ou au contraire à "bas contexte"**¹. Suivant la culture du pays dans lequel on se trouve, l'un ou l'autre style de communication sera utilisé. Dans une communication avec faible référence au contexte, appelée "bas contexte", les ressortissants d'une certaine culture ont besoin d'un maximum d'informations pour communiquer et interagir. Ils se réfèrent peu au contexte (c'est le cas des Allemands et des Américains). D'autres, comme les Français, pratiquent une communication avec forte référence au contexte ("haut contexte"). Chacun présume que l'autre dispose déjà du même volume d'informations pertinentes et en conséquence ne délivre qu'un complément d'information. Lorsque des individus "bas contexte" communiquent avec des individus "haut contexte", ces derniers ont l'impression que l'on sous-estime soit leurs connaissances, soit, ce qui est plus humiliant, leur capacité d'entendement.

De plus, Edward T. et Mildred Reed Hall notent **la présence de cultures monochroniques ou polychroniques**². Dans le tableau 3.3, ces deux types de culture sont comparés. Dans le premier type, le temps est linéaire, et l'on fait une seule chose à la fois (cas de l'Allemagne et des Etats-Unis). Dans les cultures polychroniques, on fait couramment plusieurs choses en même temps ou à l'intérieur de la même unité temporelle (cas de la France et de l'Italie).

¹ Cf. pp. 12-13 dans Hall Edward T. and Hall Mildred Reed, *Guide du comportement dans les affaires internationales - Allemagne, Etats-Unis, France*, Editions du Seuil, Paris, 1990.

² Cf. p. 16 dans Hall Edward T. and Hall Mildred Reed, *Guide du comportement dans les affaires internationales - Allemagne, Etats-Unis, France*, Editions du Seuil, Paris, 1990.

Tableau 3.3- La comparaison entre systèmes polychronique et monochronique¹

Système polychronique	Système monochronique
- On mène plusieurs tâches de front.	- On ne fait qu'une chose à la fois.
- On admet les interruptions et les changements d'occupation.	- On se consacre totalement et exclusivement à la tâche entreprise.
- On communique en se référant beaucoup et souvent au contexte.	- On communique sans se référer au contexte ou en s'y référant moins et plus rarement.
- Les relations entre individus sont plus importantes que l'atteinte du but fixé.	- L'exécution du projet ou de la tâche entreprise a priorité sur les rapports entre individus.
- Programmes et projets sont fréquemment et facilement modifiés.	- On suit scrupuleusement les programmes établis.
- Priorité aux proches.	- On s'efforce de ne déranger personne. Réserve et distance sont la règle.
- Les échanges, les prêts et les emprunts d'objets familiers sont fréquents et bien admis.	- La propriété est bien définie. On ne prête ou n'emprunte que contraint et forcé.
- L'exactitude est très relative.	- L'exactitude est poussée à l'extrême.
- Les relations sont plus intenses et plus durables.	- Les relations sont plus superficielles et plus éphémères.
- Les individus manquent de patience, et tendent à passer directement à l'action.	- Les individus sont plus lents, plus méthodiques et moins engagés.
- Les engagements considérés comme les plus contraignants concernent les personnes.	- Les engagements considérés comme les plus contraignants portent sur le temps, les dates, la durée.

Philippe d'Iribarne a étudié les différences culturelles de plusieurs pays, dont la France et les Etats-Unis². Il remarque que la France est régie par une certaine "logique de l'honneur". Ainsi, selon lui, "les principes directeurs d'une gestion à la française sont faciles à concevoir. Elle doit tirer parti de l'intensité avec laquelle chacun se dévoue à son travail, pour peu qu'il se sente honoré, tout en l'amenant à agir en fonction de buts qui dépassent sa sphère d'intérêt direct. Il faut pour cela trouver des formes d'incitation telles que personne n'ait le sentiment de perdre son indépendance d'une façon qui le rabaisse à une condition servile."³

De la culture américaine, il souligne qu'à première vue, la vie de l'usine est marquée par deux modes de fonctionnement bien distincts⁴. Un contrat d'entreprise, qui multiplie les règles et les procédures, régit étroitement les relations entre l'encadrement et les ouvriers.

¹ Cf. pp. 49-50 dans Hall Edward T. and Hall Mildred Reed, *Guide du comportement dans les affaires internationales - Allemagne, Etats-Unis, France*, Editions du Seuil, Paris, 1990.

² D'Iribarne Philippe, *La logique de l'honneur - Gestion des entreprises et traditions nationales*, Editions du Seuil, Paris, 1989, 279 p.

³ Cf. p. 98-99 dans D'Iribarne Philippe, *La logique de l'honneur - Gestion des entreprises et traditions nationales*, Editions du Seuil, Paris, 1989, 279 p.

⁴ Cf. p. 133 dans D'Iribarne Philippe, *La logique de l'honneur - Gestion des entreprises et traditions nationales*, Editions du Seuil, Paris, 1989, 279 p.

Au contraire, les membres de l'encadrement semblent livrés à une pression illimitée de leurs supérieurs.

La logique des rapports marchands sert de référence. Vendre son travail pour un salaire est vu comme parfaitement légitime. Ce n'est pas "se vendre" avec toutes les connotations péjoratives que peut avoir cette expression dans une bouche française. Les rapports hiérarchiques sont conçus d'une manière étonnante pour un regard français, à l'image d'une relation entre un client qui fixe souverainement ce qu'il attend de ses fournisseurs et juge la qualité de ce qu'on lui a fourni, et des prestataires de service qui s'organisent à leur manière pour satisfaire la demande qui leur est adressée. Chacun "travaille" pour "son supérieur", il se forme une sorte de chaîne remontant jusqu'aux actionnaires, qui lie les divers niveaux les uns aux autres. Le supérieur décide totalement quel produit il désire obtenir¹. Le droit de fixer les responsabilités de ses subordonnés directs, et de modifier celles-ci à sa guise, en fonction de la confiance qu'il accorde à chacun et de la façon dont il apprécie son travail, lui est pleinement reconnu. Contrairement à son homologue français, il n'est pas lié par des règles coutumières définissant le contenu des diverses activités. Il fixe de même les objectifs à atteindre et les résultats qu'il attend. De manière générale, il fixe les "devoirs" de ceux qui "travaillent pour lui" et juge de la qualité de leurs prestations. Ces derniers lui "rendent des comptes" (sont *accountable*) en même temps qu'ils lui "rendent compte" (*report to*)."

En ce qui concerne le **recueil et le traitement des données**, Philippe d'Iribarne remarque que l'approche américaine est intimement liée au modèle américain de vie en société². Les procédures judiciaires ou quasi judiciaires, qui y tiennent une place centrale, accordent une valeur essentielle aux preuves matérielles. Les données factuelles ont souvent une utilité "technique" ; elles permettent de mettre en lumière les points faibles de l'organisation, les domaines où les performances sont médiocres, les lieux où des efforts sont nécessaires. Mais la façon dont elles sont recueillies et utilisées reflète l'attachement américain aux comptes que chacun doit rendre publiquement.

Pour sa part, le modèle français de vie en société ne pousse pas au recueil de données factuelles traduisant la qualité des résultats obtenus par chacun. Il n'incite guère en effet à juger chacun sur la base de pareilles données. Et il s'oppose même à ce que les supérieurs demandent des comptes trop serrés ; il ne paraît pas vraiment illégitime que les subordonnés se protègent contre toute "ingérence" de la hiérarchie en entourant leur activité d'une certaine opacité. Toutefois, cette logique n'interdit nullement une large utilisation de données. Encore faut-il adopter pour cela une démarche appropriée. De plus, en France, les données factuelles n'ont aucun caractère sacré, et les altérer ou les inventer ne représente pas une transgression vraiment grave. Les responsables peuvent mettre en place à leur propre usage un recueil de données les informant sur les effets de leur propre gestion.

¹ Cf. pp. 135-136 dans D'Iribarne Philippe, *La logique de l'honneur - Gestion des entreprises et traditions nationales*, Editions du Seuil, Paris, 1989, 279 p.

² Cf. pp. 103-104 dans D'Iribarne Philippe, *La logique de l'honneur - Gestion des entreprises et traditions nationales*, Editions du Seuil, Paris, 1989, 279 p.

En annexe 5 sont présentées les principales différences entre la France et la Grande-Bretagne.

En annexe 6, se trouvent deux tableaux de Franck Gauthey, I. Ratiu, I. Rodgers et Dominique Xardel. Un tableau montre les différences culturelles entre les pays européens et l'autre, celles entre les cultures latines et anglo-saxonnes.

L'annexe 7 présente une analyse comparée des processus de contrôle en management à travers trois pays (la Grande-Bretagne, l'Allemagne et la France).

Dans le cas de sociétés multinationales, on peut se demander si **la culture nationale de chaque filiale peut s'exprimer ou si elle n'est pas, au moins en partie, gommée par la culture d'entreprise**. Ainsi Georg Schreyögg estime que deux situations peuvent exister¹:

- le cas dans lequel *les filiales sont supposées s'ouvrir aux diverses influences de la culture locale pour finalement développer une sorte de sous-culture locale*. ITT, Philips ou General Motors sont des exemples de tels types de multinationales. Les avantages sont que la société peut se servir des particularités locales pour spécialiser certaines de ses filiales dans des domaines particuliers et qu'elle est plus flexible. La sous-culture de la filiale permet une communication plus simple. Ces sociétés sont plus créatives et elles sont plus facilement acceptées dans les pays dans lesquels elles sont présentes. En revanche, l'intégration et la collaboration entre les départements de filiales de divers pays peut être plus difficile à réaliser et plus coûteuse.

- le cas d'une *culture universelle (cultures ethnocentriques ou géocentriques)*. Toutes les filiales du groupe adoptent la même culture d'entreprise et gomment au maximum la culture nationale. Ikea, Hewlett-Packard et Siemens sont dans ce cas. Les avantages de ce type de culture sont une harmonisation plus facile à réaliser et moins coûteuse. Les comportements des autres filiales sont plus prévisibles. Et il existe une orientation et une motivation globales (le « clan transnational »). Il est plus compliqué d'instaurer ce type de culture que la première.

De nombreuses multinationales instaurent un système de globalisation internationale. Elles considèrent chaque fonction ou chaque projet de façon globale (ABB, Hewlett-Packard, Nestlé ou Unilever adoptent ce type de démarche). Cette globalisation accroît inévitablement la complexité du système. Le processus managérial doit alors s'attacher à assurer la connexion des actions des sous-systèmes. Les activités sont plus difficiles à prévoir. L'intégration de mécanismes tels que la hiérarchie, la formalisation de l'organisation, ou les programmes deviennent plus difficiles à réaliser. Le siège social a du mal à coordonner des activités enchevêtrées. En conséquence, la coordination horizontale dans et entre les sous-systèmes prend de l'importance et ne peut fonctionner que si le personnel agit dans un cadre de référence et de perspectives communs (il s'agit du rôle clé de la culture d'entreprise).

Nous avons vu que des différences culturelles importantes existent entre les pays. Ces disparités se rencontrent, tout naturellement, aussi chez les théoriciens de la gestion. Nous

¹ Schreyögg Georg, *Corporate culture and national cultures in multinational corporations, paper presented at the second world conference on management IFSAM, Dallas, USA, August 17-20, 1994, 21 p.*

développons ce point en annexe 8. Nous estimons que le poids de l'histoire et le développement de la pensée en matière de gestion a pu faire en sorte que certains pays soient plus enclins à se tourner vers des méthodes telles qu'ABC (l'article de Trevor Boyns, John Richard Edwards et Marc Nikitin illustre d'ailleurs l'importance de l'histoire à travers les exemples de la France et de la Grande-Bretagne¹).

Geert Hofstede fait, quant à lui, remarquer que deux des quatre dimensions qu'il a étudiées influent sur notre façon d'envisager les organisations : la distance hiérarchique et le contrôle de l'incertitude. Ainsi, dans une organisation, on doit répondre à deux questions :

- 1) qui a le pouvoir de décider quoi ? et
- 2) quelles règles et procédures va-t-on employer pour parvenir au but désiré ?

Les degrés d'individualisme et de masculinité influent sur notre perception des hommes dans les organisations, plus que notre perception des organisations elles-mêmes². En annexe 9 vous trouverez une figure illustrant la combinaison des indices de distance hiérarchique (IDH) et de contrôle de l'incertitude (ICI) des pays. Elle devrait donner des indications sur la façon de résoudre les problèmes organisationnels dans chaque pays positionné sur cette figure.

Geert Hofstede souligne³: "Un lien entre les deux sortes de mesures signifierait que les organisations sont structurées en vue de répondre aux besoins subjectifs de leurs membres". Ainsi, les Français issus d'un pays à distance hiérarchique élevée et fort contrôle de l'incertitude préconisent des modèles organisationnels avec une concentration de l'autorité et une structuration des activités (modèle de la "pyramide"). Les Allemands, dont le pays a un indice de contrôle de l'incertitude élevé mais une faible distance hiérarchique, souhaitent structurer les activités sans concentrer l'autorité (modèle de la "machine bien huilée). Les Britanniques, avec leur culture nationale à faible distance hiérarchique et faible contrôle de l'incertitude, ne veulent ni concentrer l'autorité ni structurer les activités (modèle du "marché de village").

De plus, le Canadien Henry Mintzberg estime que tout dans l'organisation marche par cinq⁴; elles se divisent en général en cinq parties :

1. le centre opérationnel (ceux qui produisent),
2. le sommet stratégique (la direction générale)

¹ Boyns Trevor, Edwards John Richard, Nikitin Marc, *Comptabilité et révolution industrielle : une comparaison Grande-Bretagne/France, Comptabilité, Contrôle, Audit (Association Française de Comptabilité)*, mars 1996, pp. 5-20.

² Cf. pp. 184-185 dans Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994.

³ Cf. p. 187 dans Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994.

⁴ Mintzberg Henry, 1983, version simplifiée de 1979. Voir *Structure et dynamique des organisations*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1982.

3. la ligne hiérarchique (la hiérarchie entre les deux),
4. la technostructure (ceux qui fournissent les idées),
5. les fonctionnels de support logistique (ceux qui assurent des services).

Les organisations utilisent un ou plusieurs des cinq mécanismes de coordination des activités suivants :

1. l'ajustement mutuel (par la communication informelle entre les personnes),
2. la supervision directe (par le supérieur hiérarchique),
3. la standardisation des processus de travail (précisant le contenu des tâches),
4. la standardisation des résultats (spécifiant les résultats souhaités),
5. la standardisation des qualifications (indiquant le niveau de formation nécessaire à la réalisation du travail).

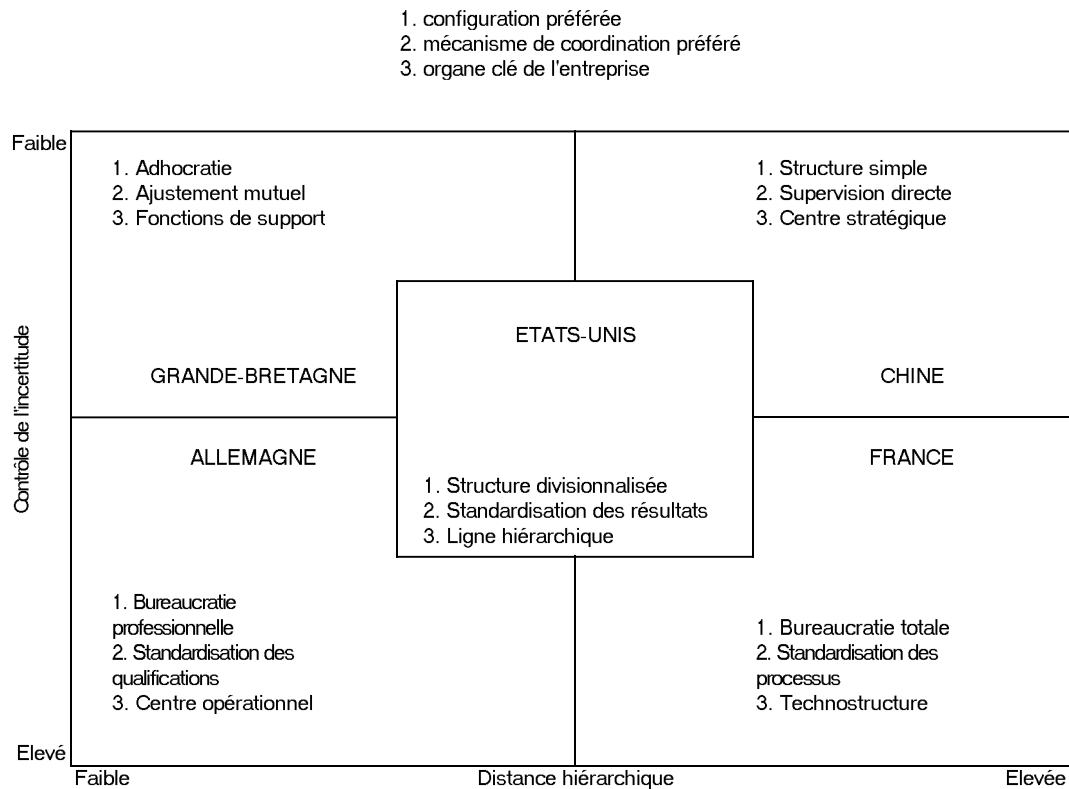
La plupart des organisations appartiennent à l'une des cinq configurations exemplaires répertoriées dans le tableau 3.4.

Tableau 3.4- Les cinq configurations organisationnelles d'Henri Mintzberg

	Organe clé	Mécanisme de coordination
<u>1. La structure simple</u>	Le sommet stratégique	La supervision directe
<u>2. La bureaucratie mécaniste</u>	La technostructure	La standardisation des processus de travail
<u>3. La bureaucratie professionnelle</u>	Le centre opérationnel	La standardisation des qualifications
<u>4. La structure divisionnalisée</u>	La ligne hiérarchique	La standardisation des résultats
<u>5. L'adhocratie</u>	Les fonctions de support (parfois accompagnées du centre opérationnel)	L'ajustement mutuel

De plus, la figure 3.1 illustre le lien entre les cinq configurations d'Henry Mintzberg et les quatre zones de Geert Hofstede (combinaisons entre les degrés de distance hiérarchique et de contrôle de l'incertitude).

Figure 3.1- Les cinq configurations de Mintzberg projetées sur une matrice distance hiérarchique/contrôle de l'incertitude avec un pays type par configuration¹



L'adhocratie correspond au modèle du marché de village, la bureaucratie professionnelle à celui de la machine bien huilée, la bureaucratie totale à la pyramide, la structure simple au modèle de la famille. Quant à la structure divisionnalisée, elle se situe à mi-chemin des deux dimensions culturelles (IDH et ICI), contenant des éléments de chacun de ces quatre modèles. Le pays typique pour illustrer cette forme d'organisation, qui y est très populaire, est les Etats-Unis, situé au centre de la figure 3.1.

Par ailleurs, selon Jean Simonet, les différents aspects d'une organisation (stratégies, structures, techniques, culture) peuvent être² :

- fortement formalisés : structuration des activités, explicitation des règles ou des objectifs, formulation des procédures, importance de l'écrit, approche « mécaniste » de l'organisation, etc.

- ou faiblement formalisés : gestion intuitive, recherche de la souplesse, de la flexibilité et de la réaction rapide aux évolutions de l'environnement, prédominance des relations directes intuitu personae, approche « organique » de l'organisation, etc.

- fortement centralisés : forte distance hiérarchique, entre les chefs et leurs collaborateurs, absence de délégation, lignes hiérarchiques longues, etc.

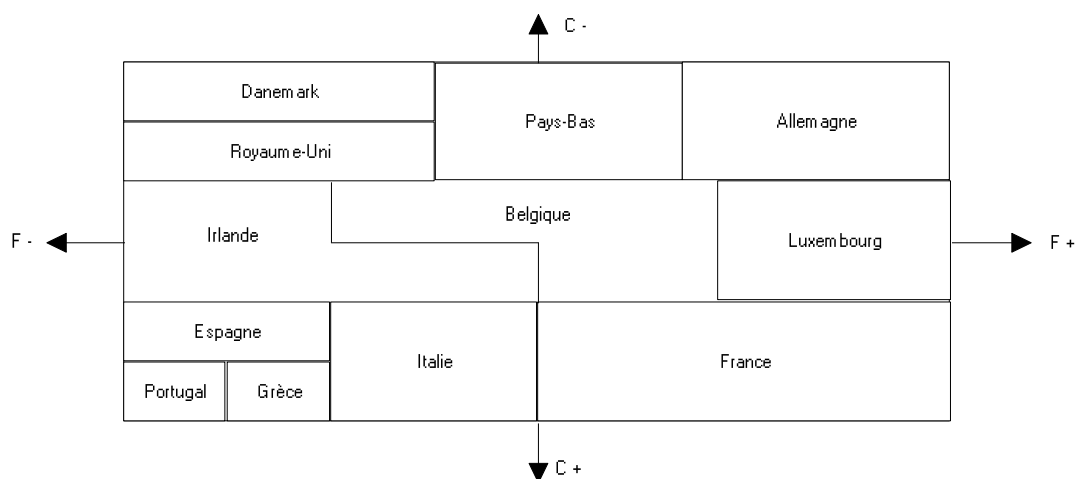
¹ Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994.

² Cf. p. 160 dans Simonet Jean, *Pratiques du management en Europe*, Les éditions d'organisation, 1992, 223 p.

- ou faiblement centralisés : proximité entre chefs et collaborateurs, larges délégations, lignes hiérarchiques courtes, etc.

Différents pays européens peuvent être positionnés sur la figure 3.2 suivant l'importance de la formalisation et de la centralisation.

Figure 3.2- Le modèle de management de différents pays européens¹



Par ailleurs, **les aspects culturels jouent un rôle dans la définition des systèmes comptables et de contrôle de gestion, donc sur la méthode ABC.**

Ainsi, Hélène Löning a participé à la conduite d'une étude empirique dans le secteur agro-alimentaire en France et en Grande-Bretagne². Elle a constaté que les mêmes outils étaient utilisés dans les deux pays : procédure budgétaire et contrôle budgétaire, comptabilité en coûts standard, calcul et analyse d'écarts par rapport au budget, reporting des filiales au groupe, procédures de choix et d'octroi d'investissements, etc. Quelques différences apparaissaient entre les diverses entreprises quant à l'importance accordée à la planification, au reporting, ou au niveau de délégation ; mais celles-ci n'étaient pas principalement liées au contexte national. Elles étaient plutôt à mettre en relation avec la structure, l'organisation interne, ou même la taille respective de la maison mère et de la filiale étudiée. Les différences nationales, au niveau des outils du contrôle de gestion, restaient quoi qu'il en soit minimes. Tout au plus le plan à moyen et long terme avait-il un peu plus de valeur dans le contexte français. Dans les entreprises étudiées, le tableau de bord n'était pas significativement plus développé en France qu'en Grande-Bretagne. La seule différence technique notable portait sur le degré de remontée de l'information vers les niveaux supérieurs, moins structurée en France.

¹ Cf. p. 166 dans Simonet Jean, *Pratiques du management en Europe*, Les éditions d'organisation, 1992, 223 p.

² Cf. p. 82 dans Löning Hélène, *A la recherche d'une culture européenne en comptabilité et contrôle de gestion*, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 1, volume 1, mars 1995, p. 81-97.

De même, Geert Hofstede a étudié **la culture des systèmes comptables**¹. Il peut être intéressant de prendre en compte cette recherche pour déterminer les applications possibles à la méthode ABC/ABM. Il remarque que ce sont les cultures masculines qui accordent le plus d'importance à l'argent. Dans ces sociétés, comme en Allemagne et aux Etats-Unis par exemple, les systèmes comptables mettent l'accent sur la réalisation d'objectifs purement financiers ; beaucoup plus que dans des sociétés féminines comme la Suède ou les Pays-Bas. Dans les sociétés plus individualistes, comme les Etats-Unis, le système accorde plus d'importance aux résultats à court terme que dans les sociétés plus collectivistes comme le Japon ou même l'Allemagne, du fait que dans un environnement individualiste, les responsables risquent de quitter un employeur dans un délai très bref.

Dans les pays à forte distance hiérarchique, les systèmes comptables servent souvent à justifier les décisions des dirigeants : ils sont pour eux un outil qui leur permet de projeter l'image désirée et de faire parler les chiffres dans ce sens.

Dans les pays à fort degré de contrôle de l'incertitude, non seulement les systèmes seront plus détaillés, comme nous venons de le dire, mais ils se targueront d'un fondement théorique, prétendant s'inspirer de principes économiques cohérents et universels. Dans les pays à faible degré de contrôle de l'incertitude, les systèmes comptables seront plus pragmatiques, adaptés à la circonstance et parfois folkloriques. Aux Etats-Unis, par exemple, la tendance à accepter les habitudes comptables existantes l'a emporté sur le besoin de fonder un système sur des postulats généraux. En Allemagne, au contraire, où l'ICI est plus élevé, les rapports annuels aux actionnaires doivent utiliser la même évaluation des actifs de l'entreprise que la déclaration fiscale. Les systèmes néerlandais, britannique et américain prévoient pour l'administration fiscale une déclaration complètement différente de celle présentée aux actionnaires.

Dans les cultures individualistes, l'information fournie par le système comptable sera prise avec plus de sérieux et considérée comme plus indispensable que dans les pays collectivistes. Ces derniers ayant en matière de communication, selon la terminologie d'Edward Hall, un "haut contexte", ont d'autres moyens plus subtils de s'informer sur la santé des organisations et le travail de leurs membres ; ils s'appuient donc moins sur l'information explicite fournie par les services comptables. La profession de comptable n'aura donc pas le même prestige dans ces sociétés, le travail effectué étant un rituel sans impact concret sur les décisions.

Par ailleurs, Pierre-Laurent Bescos et Carla Mendoza² ont réalisé une étude auprès de deux groupes du domaine informatique en France : l'un d'origine française, l'autre

¹ Cf. p. 202-206 dans Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994.

² Bescos Pierre-Laurent and Mendoza Carla, *Activity-Based Costing in France*, 17th annual congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, April 6-8, 1994, 28 p. (version française).

américaine¹. Tous deux avaient implanté la méthode ABC. Cela leur a permis, entre autres, de mesurer l'effet culturel sur la méthode ABC. Ils précisent qu'en France, peu d'entreprises mettent en place une analyse des coûts par activité. Les auteurs présentent les différentes raisons possibles pour lesquelles la France est en décalage par rapport à d'autres pays en ce qui concerne ABC. L'une d'entre elles serait liée aux spécificités culturelles françaises et leur impact sur le mode de fonctionnement des entreprises. Les Etats-Unis, où est née la méthode ABC, ont une culture du management basée sur des rapports contractuels et sur des objectifs chiffrés où les performances attendues de la part de chaque responsable et de chaque service sont clairement explicitées. Après avoir identifié les activités et les inducteurs de coût, il devient possible de formaliser la contribution de chaque responsable. En effet, il est possible de connaître :

- les activités sur lesquelles il a une marge d'action ;
- les progrès dont il est responsable ou co-responsable.

Cette logique contractuelle s'applique aussi aux relations entre services.

Les spécificités culturelles françaises peuvent expliquer en partie les difficultés que rencontre l'approche ABC/ABM en France.

En effet, l'une des caractéristiques de la culture française serait un sens aigu de l'honneur d'après Philippe d'Iribarne². Si pour le salarié français, il est intolérable d'être "en position servile" c'est bien volontiers qu'il rend service pour peu qu'on "sache le lui demander avec les égards qu'il mérite". Pierre-Laurent Bescos et Carla Mendoza font remarquer que le problème est que cette "logique de l'honneur" accepte mal la logique contractuelle que suppose le modèle américain³. La méthode ABC/ABM instaure une prédominance de la mesure. Elle affirme qu'il est possible de mesurer les performances de toutes les activités. En effet, le domaine d'application de cette approche ne se réduit pas aux fonctions de production. La méthode ABC/ABM permet de pénétrer dans les fonctions jusque alors peu touchées par les systèmes de mesure : les bureaux d'étude, la maintenance, la logistique, le marketing. Le responsable français peut réagir défavorablement à ce qui lui apparaît comme une intrusion dans "son territoire". En simplifiant, sa réaction est la suivante "Si l'on cherche à me mesurer, c'est que l'on ne me fait pas confiance !".

Pierre-Laurent Bescos et Carla Mendoza font également référence à la notion de territoire fortement présente dans les entreprises françaises et qui oriente les relations entre

¹ Voir aussi Bescos Pierre-Laurent et Mendoza Carla, *ABC in France*, *Management accounting* (IMA, New-York), avril 1995, pp. 33-41.

² d'Iribarne Philippe, *La logique de l'honneur - Gestion des entreprises et traditions nationales*, Editions du Seuil, Paris, mai 1989, 279 p.

³ Bescos Pierre-Laurent and Mendoza Carla (ESCP, France), *Activity-Based Costing in France*, 17th annual congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, April 6-8, 1994, 28 p. (version française).

les services¹. Il semble difficile de régir les relations entre les services au moyen de règles bien précises. Selon Philippe d'Iribarne, les entreprises américaines s'efforcent d'organiser les rapports entre les services selon une base contractuelle avec l'établissement de règles qui définissent les droits et les devoirs des uns et des autres. Ce système fonctionne difficilement en France, où chaque service tente de préserver son autonomie. Par conséquent, des décisions communes sont difficiles à prendre.

Chaque responsable s'efforce de défendre son métier. En effet, l'existence en France de métiers - caractérisés chacun par des traditions propres, par une fierté de corps - joue un rôle essentiel dans les rapports entre les services. Chaque groupe s'efforcera de défendre "les droits et les prérogatives du métier", de son rang et refusera tout ce qui assimilera son métier à une "activité servile" (Philippe d'Iribarne).

Un autre sociologue, Michel Crozier, s'est également attaché à analyser les relations entre les services d'une grande firme française². Il a mis en évidence le caractère conflictuel des relations entre les ouvriers du service entretien et ceux du service fabrication, chacun souffrant de dépendre, ou d'être au service, de l'autre. Par conséquent, chacun s'efforce de préserver sa zone de liberté.

Cependant, la prééminence d'une logique de territoire n'exclut pas des possibilités de collaboration entre services. En effet, de bonnes relations interpersonnelles peuvent améliorer la qualité de la collaboration et de la coordination. Quand de bonnes relations sont établies, on agit "à l'amiable", on "s'arrange", on trouve ensemble des solutions sans trop se préoccuper des règles. Cela dit, ces bonnes relations sont susceptibles de changer du tout au tout dès qu'une personne part. Dans tous les cas, ces modes de fonctionnement sont peu compatibles avec la logique de transparence propre à la méthode ABC/ABM.

Dans une autre perspective, Peter Brewer a mené une étude auprès de la société Harris Semiconductor's pour déterminer l'impact des aspects culturels sur la nature des éventuelles résistances du personnel face à la méthode ABC³. Il a utilisé les variables culturelles proposées par Geert Hofstede⁴ pour mesurer leur influence dans une application internationale de la méthode ABC. Sans que les résultats de cette étude ne soient forcément généralisables⁵, celle-ci donne cependant de bonnes indications.

Ses conclusions sont que les résistances envers l'ABC apparaissent moins fortes dans les cultures de forte distance hiérarchique et collectivistes que dans les cultures à faible distance hiérarchique et individualistes. L'auteur n'arrive cependant pas à expliquer quelles

¹ Bescos Pierre-Laurent and Mendoza Carla (ESCP, France), *Activity-Based Costing in France*, 17th annual congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, April 6-8, 1994, 28 p. (version française).

² Crozier Michel, *Le phénomène bureaucratique*, Editions du Seuil, coll. Points Civilisation, 1963.

³ Brewer Peter C., *Implementing an Activity-Based Cost Management System : a cross-cultural field study*, january 1995 (first draft), 31 p.

⁴ Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994, 351 p.

⁵ Selon les dires de l'auteur lui-même (p. 30).

variables de la personnalité expliquent ces phénomènes. Il explique néanmoins ces observations par le fait que les gens de cultures individualistes préfèrent être autonomes alors que les personnes de culture collectiviste préfèrent l'affiliation à un groupe. ABC étant un outil transfonctionnel, les employés doivent travailler ensemble dans des équipes transfonctionnelles afin de réduire les coûts de processus dans une optique de long terme. Les employés issus d'une culture individualiste ne seront donc pas à l'aise avec une méthode telle que l'ABC. Au contraire, les employés issus d'une culture collectiviste adopteront plus facilement une méthode de gestion des coûts basée sur le travail d'équipe. De même, les gens venant d'une culture de forte distance hiérarchique seront plus obéissants envers leurs supérieurs que ceux venant d'une culture à faible distance hiérarchique. La méthode ABC a été initiée par le management supérieur venant du siège. Les gens obéissants envers leurs supérieurs seront plus enclins à accepter une méthode ABC provenant de la hiérarchie.

Si les différences culturelles ont une influence sur la mise en place de systèmes ABC/ABM, il est possible de la limiter. Ainsi, Sylvie Chevrier explique que l'on peut rassembler de multiples pratiques nationales à l'aide d'une **culture de projet unificatrice** définissant des règles précises de fonctionnement à l'intérieur du projet¹. Pour elle, les différences culturelles sont surmontées grâce à la mise en place de routines communes et grâce à l'ouverture d'esprit, la bonne volonté ainsi qu'au sens de l'adaptation pragmatique des personnes impliquées dans les projets. Elle souligne aussi **le rôle important joué par la question linguistique**. De nos jours, dans les projets internationaux, c'est de plus en plus l'anglais ou l'américain qui est utilisé lors des réunions, ceci d'autant plus avec des projets ABC, car il s'agit d'une méthode d'origine anglo-saxonne. L'utilisation d'une même langue joue un rôle unificateur, mais cela conduit à certaines difficultés. L'emploi d'une langue seconde appauvrit quelque peu la communication : les participants manquent parfois de mots précis pour exprimer leur pensée en toute rigueur, soit ils renoncent à s'exprimer et à discuter certains détails, soit ils schématisent grossièrement et la discussion perd son intérêt premier. Sylvie Chevrier souligne toutefois que **la culture de métier constitue un dénominateur commun** qui rassemble les participants au-delà des barrières culturelles. Elle est composée d'un ensemble complexe de savoir-faire, de connaissances, de termes spécialisés, de valeurs et de représentations. Ainsi, le vocabulaire technique spécialisé est partagé, les relations à l'intérieur d'un métier sont fondées sur une reconnaissance mutuelle des compétences. Ces cultures techniques sont transnationales et permettent de dépasser les barrières culturelles.

Dans le cadre de projets ABC, bien souvent les équipes sont composées de financiers, mais aussi d'opérationnels. Ce seront alors les compétences financières, et les pratiques des opérationnels, les façons de travailler qui joueront un rôle fédérateur. Les différents pays discuteront et compareront leurs façons de travailler, leurs processus et activités. Même si les

¹ Cf. p. 39 dans Chevrier Sylvie, *Le management de projets interculturels : entre le rêve du melting pot et le cauchemar de la tour de Babel*, *Annales des Mines*, N°45, Septembre 1996, pp. 38-47.

cultures et les environnements sont différents, il est possible de trouver des activités communes entre les différents pays.

Les cultures peuvent évoluer. En annexe 10 se trouve un récapitulatif pratique des différentes étapes de la modification d'une culture : comment faire de cette notion de culture un outil de management.

En conclusion, nous avons montré que les différences culturelles, les histoires, et les pratiques des pays peuvent être très variées. Lors de la mise en place de la méthode ABC dans le cadre international, il sera important de veiller à prendre en compte l'importance de la distance hiérarchique, le degré d'individualisme et de collectivisme, le degré de masculinité ou de féminité, le contrôle de l'incertitude, l'orientation de la vie vers le long ou le court terme, l'existence d'une communication à haut contexte ou à bas contexte, et de cultures monochroniques ou polychroniques.

Ces diversités peuvent cependant être atténuées par un certain nombre de phénomènes. Ainsi, la culture d'entreprise, l'existence de groupes de projet, l'utilisation de l'anglais dans les projets internationaux, la culture technique propre à certaines professions jouent un rôle fédérateur important. Tout ceci a une influence positive lors de la mise en place de projets ABC dans un cadre international.

3- La gestion du changement

Outre la prise en compte des aspects culturels, il ne faut pas omettre de bien gérer le changement dans le cadre de projets ABC.

Alain Burlaud note que¹ « malheureusement, l'instrumentation de gestion est pauvre en matière de conduite du changement alors qu'elle est riche en matière de pilotage ». Les outils permettant de rester sur une trajectoire sont plus nombreux et présents que ceux qui permettent de modifier ou de changer de trajectoire. C'est certes le rôle de l'analyse stratégique mais les relais pour véhiculer ces inflexions sur le terrain au quotidien grâce à des indicateurs de gestion ou des tableaux de bord fonctionnent souvent assez mal. Il propose comme solution de continuer à investir dans la recherche et développement, mais aussi dans des structures qui favorisent ce qu'il appelle l'intelligence organisationnelle. Cette dernière ne se confond pas avec l'intelligence des hommes qui composent l'organisation et n'en constitue pas la somme.

¹ Burlaud Alain, *Contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle*, leçon inaugurale au CNAM, Paris, le 28 juin 1995, 24 p.

Jean-Loup Ardoïn souligne que les outils de contrôle de gestion actuels apparaissent comme un frein au changement et à la souplesse nécessaire plutôt que comme une aide à la gestion des entreprises¹:

- ils sont plutôt orientés vers la continuité que vers le changement en donnant une priorité au business existant et aux résultats à court terme ;

- ils sont centrés sur des mesures économiques des résultats et non pas sur les processus qui permettent de créer la performance ;

- ils demandent une séparation des responsabilités et non pas un travail d'équipe pour maîtriser les processus qui permettent de satisfaire les besoins des clients.

Ainsi, le contrôle de gestion sert surtout à aider la direction générale et les responsables opérationnels à maîtriser la gestion à court terme². Il faudrait perfectionner les outils de programmation et de mesure de performance pour suivre à la fois la gestion des activités courantes et la mise en oeuvre du changement quant à la mobilisation des moyens en hommes, les délais de mise en oeuvre, et les résultats. Plusieurs solutions sont proposées :

- *L'approche différenciée entre mise en oeuvre stratégique et exploitation courante.* C'est la solution qu'a adopté Texas Instrument avec l'utilisation d'un double système formel. Le premier pour le contrôle de gestion des activités courantes et le second pour le suivi formel de la mise en oeuvre stratégique. L'avantage est celui de la clarté, mais l'inconvénient est qu'il faut faire vivre deux systèmes en parallèle.

- *L'approche par la gestion de projets ou programmes.* Il n'y a qu'un seul système qui cumule à la fois la gestion des opérations courantes et le pilotage du changement stratégique. On « gère de manière spéciale » le changement stratégique en l'isolant en partie de la gestion des opérations courantes. Ceci peut se faire à l'aide de la gestion de projets qui formalisent les changements à effectuer. On applique alors le contrôle de gestion des projets qui repose sur une trilogie : cahier des charges ou objectifs à atteindre, calendrier et ressources à utiliser.

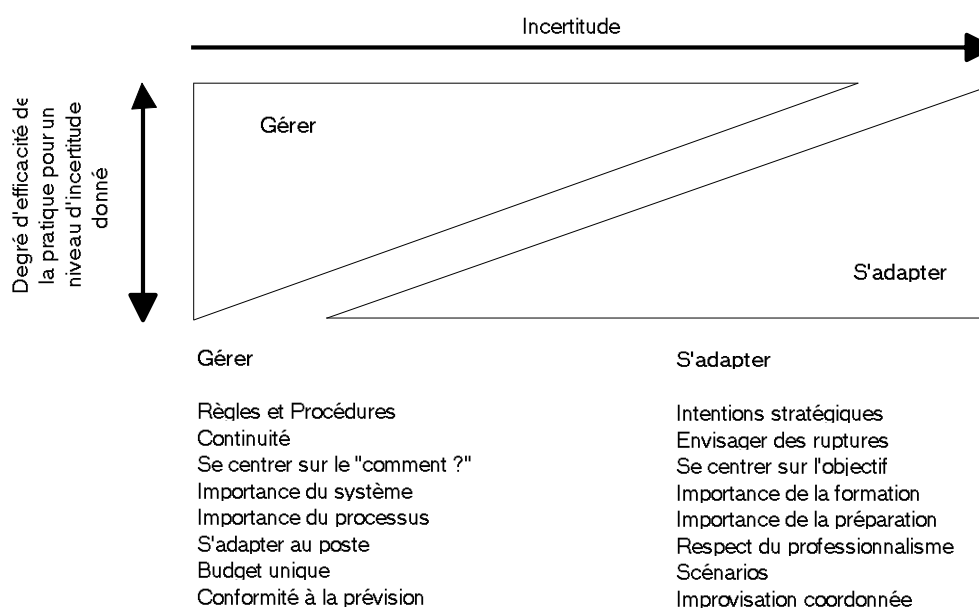
- *L'articulation entre les plans opérationnels et les budgets annuels.* La théorie propose deux outils, planification opérationnelle et budget de fonctionnement, qui sont nécessaires et complémentaires. Il est possible que les budgets de fonctionnement aient un horizon trop court (un an) dans certaines situations de changement stratégique. On pourrait souhaiter retenir des horizons à deux ou trois ans à travers une notion de « contrat de programme » de même valeur d'engagement que le « contrat budgétaire » pour les responsables opérationnels.

¹ Ardoïn Jean-Loup, *Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion*, *R. F. C.* n°257, juin 1994, pp. 39-48.

² Ardoïn Jean-Loup, *Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion*, *R. F. C.* n°257, juin 1994, pp. 39-48.

Dans des circonstances économiques de forte incertitude, l'approche classique de contrôle de gestion n'est pas forcément pertinente. La question n'est plus de gérer, mais de s'adapter rapidement au changement. Gérer au sens classique suppose des décisions « programmées » sur la base de règles et procédures et une relative continuité de l'environnement. Plus l'environnement, la commercialisation ou la technologie deviennent incertains, difficiles à prévoir, plus cette approche très formalisée devient inefficace (voir la figure 3.3).

Figure 3.3- Les outils pour faire face à l'incertitude changent avec le degré de celle-ci¹



La démarche d'adaptation s'appuie plutôt sur une « improvisation coordonnée ». Les formes détaillées et bureaucratiques de contrôle de gestion deviennent un handicap et ne permettent pas d'assurer une communication efficace. Il faut laisser une grande autonomie au « terrain ». Dans ce cas, l'étude et la préparation de scénarios sont plus importantes que le respect du budget avec explication détaillée des écarts mensuels. Le contrôle de gestion doit alors se focaliser sur d'autres aspects que la préparation budgétaire et le reporting centrés sur les résultats monétaires. Il doit s'axer sur la clarté des objectifs, la motivation des hommes, la qualité de la communication, la gestion prévisionnelle des risques et la gestion des incidents.

De plus, avoir peur du changement est une réaction humaine naturelle². Il est souvent difficile d'accepter que l'ancienne façon de faire les choses a perdu de sa pertinence. De plus,

¹ Ardoin Jean-Loup, *Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion*, *R. F. C.* n°257, juin 1994, pp. 39-48.

² Morrow Michael and Connolly Tim, *Practical problems of implementing ABC*, *Accountancy (London)*, janvier 1994, p.76-80.

bien qu'un des grands avantages de ABC soit la plus grande transparence et visibilité qu'elle apporte sur le comportement des coûts et sur ce qui les cause, le corollaire à cela est que les personnes dans l'organisation se sentent attaquées, soit parce qu'elles doivent partager l'information qui leur était propre soit parce qu'elles interprètent le partage de l'information destinée à l'analyse des processus de travail comme une pression supplémentaire.

Ces dernières années, la gestion des coûts se traduit plutôt par la réduction des coûts dans beaucoup de sociétés, et ce lien dans l'esprit des gens peut rendre le processus d'obtention de l'information financière très difficile.

Il est impossible de prescrire des solutions à ces problèmes. Cependant, la résistance au changement est susceptible d'être minimisée si les objectifs sont partagés dès le départ et si le management fixe des buts raisonnables pour le projet. Par conséquent, il faut une communication efficace et régulière de l'équipe avec l'organisation. Il est aussi important que l'équipe projet ABC soit constituée d'individus qui non seulement adhèrent aux objectifs du projet et comprennent les moyens par lesquels ils seront atteints, mais qui ont les qualités personnelles nécessaires pour sentir et négocier avec les sensibilités et les préoccupations de ceux avec qui ils travaillent, à la fois pour collecter les données sur les activités et pour discuter des besoins d'informations.

En outre, on peut trouver dans le management stratégique des éléments sur la gestion du changement. Ceux-ci s'appliquent très bien à la gestion du changement occasionné par la mise en place de la méthode ABC. Ainsi, Gérard Koenig donne plusieurs indications pour bien mener le changement¹:

- L'intervention sur les processus, soit en :

- *Favorisant certaines évolutions.* « les acteurs du changement se contentent rarement d'un rôle maïeutique ; ils s'efforcent de construire des « puzzles » dont les morceaux (des unités, des politiques, des projets...) ne se développent pas tous au même rythme ». Le dirigeant hâte ou retarde, de façon itérative, la constitution de certains morceaux, en fonction de la vision qu'il se fait de l'ensemble à construire, des liaisons à établir à mesure que le puzzle va prendre forme.

- *Evitant les dévoiements.* Pour Kurt Lewin, les systèmes sociaux connaissent des équilibres qui sont stables aussi longtemps que les changements opérés restent d'une ampleur limitée². Tant que le système reste dans cette zone de stabilité, la résultante des forces qui s'exercent sur le système demeure en direction du point d'équilibre initial. Si, en revanche, le changement conduit le système en dehors de cette zone, le processus risque de conduire le système toujours plus loin de son point d'équilibre et d'empêcher que celui-ci ne revienne jamais à son état antérieur. L'appréciation de cette zone d'équilibre est

¹ Cf. pp. 78-85 dans Koenig Gérard, *Management stratégique - Paradoxes, interactions et apprentissages*, Nathan, 1996, 543 p.

² Lewin Kurt, *Psychologie dynamique - les relations humaines*, PUF, 1959.

fondamentale tant pour prévenir les catastrophes que pour promouvoir durablement la transformation souhaitée.

- Favoriser l'auto-organisation en intervenant sur le contexte : l'entreprise doit éviter l'inertie comme la sur-réaction¹. Ainsi :

- *La coopération suggère un consensus minimal*. Il faut trouver un équilibre entre consensus et dissension. Une manière d'éviter le consensus mou consiste à aménager des lieux d'échange (séminaires, réseaux, ...) et de dialogue. La dissension peut être favorisée par l'hétérogénéité du personnel, la distribution de responsabilités concurrentes, une circulation intense et pas trop forcément canalisée de l'information.

- *La satisfaction repose sur un contentement minimal*. Faute de quoi les membres partent ou se replient sur eux-mêmes, sans chercher à se faire entendre. A l'inverse, un contentement excessif dissuade également toute intervention critique.

- *La prospérité découle d'une aisance minimale*. Une trop grande aisance renforce les tendances qu'ont les organisations à ne se coupler que de manière lâche avec leur environnement.

- *Les buts méritent une conviction minimale*. Tout l'art consistera à bien communiquer et à convaincre les acteurs dans l'entreprise du bien-fondé d'un système ABC.

- *Les améliorations sont le produit d'une cohérence minimale*. Des politiques rigides, une définition rigoureuse des responsabilités, des procédures scrupuleusement respectées, des systèmes de communication restrictifs, des dispositifs de contrôle très centralisés, des systèmes de récompense qui dissuadent l'initiative et favorisent le consensus sont autant de mécanismes qui poussent à la reproduction et empêchent la régénération. Il faudra veiller à éviter le trop grand souci de cohérence pour ne pas bloquer le déroulement du projet ABC.

- *La sagesse exige une rationalité minimale*. Max Weber suggère qu'il est souhaitable de favoriser l'objectivité, de déléguer les responsabilités et de résoudre impersonnellement les conflits. Cependant, il ne s'ensuit pas que le modèle bureaucratique et le projet rationalisateur qu'il sous-tend doivent être pris à la lettre. Ainsi, l'entreprise doit notamment faire appel à des méthodes d'analyse peu sophistiquées qu'il est aisé, pour un grand nombre d'acteurs, de s'approprier et qui, de ce fait, facilitent les échanges. Comme le souligne Gérard Koenig, « le rationalisme doit être limité dans ses prétentions ». Nous pouvons ajouter que la méthode ABC répond à ces objectifs puisqu'elle est facilement compréhensible par les opérationnels. Mais afin de réussir le processus de changement qu'elle amène, il faudra bien veiller à ne pas adopter une attitude trop rationaliste ni trop perfectionniste.

¹ Hedberg B. L., Nystrom P. C., et Starbuck W. H., *Camping on seesaws : prescriptions for a self designing organization*, Administrative science quarterly, Vol. 21, mars 1976, pp. 41-65.

Par ailleurs, Maurice Gosselin a étudié les effets de la structure de l'organisation sur l'adoption de la méthode ABC¹. Il classe les organisations en deux types selon la façon dont elles s'adaptent au changement technologique et commercial : **les organisations mécanistiques et organiques**. Le premier modèle suggère que l'adoption des innovations est plus facile dans les organisations organiques alors qu'elle est plus difficile dans les organisations mécanistiques. Les organisations organiques ont un niveau plus faible de centralisation, de différenciation verticale et de formalisation que les organisations mécanistiques. La centralisation représente la centralisation du processus de prise de décision au management des divisions ou des filiales. La formalisation reflète l'importance des règles et procédures dans une organisation. La différenciation verticale reflète le nombre de niveaux hiérarchiques d'une organisation. F. Hull et J. Hage ont montré que la différenciation verticale inhibe la diffusion de l'innovation dans les organisations industrielles². D'un autre côté, M. Aiken a trouvé une relation positive entre la différenciation verticale et l'innovation dans les organisations sans but lucratif et de service³.

Les organisations qui entrent dans la compétition avec l'innovation et le développement de produits et de marchés tendent à être plus ouvertes aux nouvelles techniques qui permettent à leurs managers d'améliorer les processus et l'information⁴. Cela expliquerait que dans l'étude, les prospecteurs adoptent davantage les approches basées sur l'activité que ceux qui adoptent une stratégie défensive. Les prospecteurs ont généralement des organisations plus flexibles. Nous pouvons donc nous attendre à ce qu'ils préfèrent les analyses d'activités et les analyses de coûts d'activité, car ces deux techniques demandent moins de temps et d'efforts et sont moins contraignantes que l'ABC formel. Cependant, parmi les domaines d'activité qui adoptent l'approche d'analyse des activités, le type d'approche est non significativement différent pour les prospecteurs, les défenseurs et les analyseurs. Cela suggérerait que la stratégie concurrentielle influence l'adoption de l'innovation, mais non le type d'innovation adopté.

La structure organisationnelle influence aussi le processus d'implantation. Une innovation administrative comme ABC serait plus facile à implanter dans des organisations mécanistiques. L'implantation d'innovations techniques comme l'analyse des activités et du coût des activités serait plus facile dans les organisations organiques.

¹ Gosselin Maurice, *The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of Activity-Based Costing*, Université de Laval - Québec City (Canada), octobre 1995, 70 p.

² Hull F., Hage J., *Organizing for innovation : beyond Burns and Stalker's organic type*, *Sociology*, november 1982, pp. 564-577.

³ Aiken M., Bacharach S. B., Franch J. L., *Organizational structure, Work Process and Proposal making in administrative bureaucracies*, *Academy of Management Journal*, 1980, pp. 631-652.

⁴ Maurice Gosselin souligne p. 44 que l'étude a consisté à envoyer un questionnaire par la Poste à 415 SBU industrielles au Canada. Le taux de réponse a été de 40%.

Andrew Pettigrew a également réalisé des recherches sur le changement dans les organisations¹. Il cite T. Burns et G. M. Stalker², P. R. Lawrence et J. W. Lorsch³, et R. Duncan⁴ qui expliquent que des relations existent entre la structure de l'entreprise et sa potentialité à innover. Ainsi, durant la phase d'initiation durant laquelle les demandes d'information sont les plus fortes, une forte complexité de la structure, une faible formalisation, et moins de centralisation sont nécessaires. En revanche, durant la phase de l'implantation, un plus haut niveau de formalisation et de centralisation, et un plus faible niveau de complexité sont requis afin de réduire le rôle conflictuel et l'ambiguïté qui pourraient compromettre la réussite de la mise en place.

Selon, Michael Roberts et Katherine Silvester, quelques facteurs clés influent directement sur la probabilité de réussite dans le cadre d'une stratégie de changement structurel pour la mise en oeuvre de l'ABC⁵:

- **Un environnement interdépendant** : il semble que les entreprises ayant réussi la mise en place de l'ABC ont souvent entrepris d'autres changements majeurs de leurs procédures (fabrication automatisée, juste-à-temps ou contrôle statistique des procédés) avant d'entreprendre une analyse ABC. Ainsi, une étude de l'IMA révèle que 43% des mises en oeuvre ABC avaient intégré ce projet dans une démarche de qualité totale⁶.

- **La sécurité** : les informations ABC indiquent souvent le besoin de prendre des décisions qui peuvent influencer la sécurité et la position de celui qui prend la décision. Quelle que soit la meilleure décision pour l'organisation, les individus ne sont généralement pas disposés à faire des choix qui menacent leur propre sécurité. Dans les entreprises qui ne sont confrontées à aucune crise, et n'ont donc pas de grande motivation pour changer, des mesures doivent être prises pour soulager les inquiétudes et les angoisses des décisionnaires par rapport à la sécurité de l'emploi. Ceci peut se faire en fournissant des alternatives de postes dans l'entreprise ou en transférant le pouvoir de décision à un autre niveau de l'organisation.

- **La légitimité** : toutes les phases du projet ABC sont affectées par la perception qu'ont les employés concernant le sérieux de l'effort. Celui-ci a sa plus grande légitimité lorsque le directeur général de l'entreprise se fait le principal avocat du projet ABC. L'équipe de mise en oeuvre doit inclure le personnel financier, opérationnel, logistique, administratif et chargé de la qualité. L'idéal est que ce soit un cadre opérationnel qui soit chef de projet.

- **Le choix du moment critique** : pour que l'information soit utilisable, elle doit être disponible lorsqu'on en a besoin. La capacité d'un système ABC à fournir rapidement des

¹ Pettigrew Andrew, *The awakening Giant - Continuity and Change in ICI*, Basil Blackwell (Oxford), 1985, 529 p.

² Burns T., Stalker G. M., *The management of innovation*, Tavistock (London), 1961.

³ Lawrence P. R. et Lorsch J. W., *Organization and Environment*, Graduate School of Business Administration (Boston), Harvard University, 1967.

⁴ Duncan R., *Multiple decision making structures in adapting to environmental uncertainty : the impact on organizational effectiveness*, *Human relations*, 1973, pp. 273-292.

⁵ Roberts Michael et Silvester Katherine, *Pourquoi l'ABC a échoué et comment il peut encore réussir*, *L'Expansion Management Review* (Paris), mars 1996, pp. 34-44.

⁶ Institute of Management Accountant, *4th Annual Activity-Based Cost Management Survey Results*, *Cost Management Update*, février 1994.

rapports aux utilisateurs s'est avérée être une clé de réussite, et ceci d'autant plus que les informations dérivées de l'ABC étaient mises en réseau, prêtes à être utilisées pour l'établissement des prix et pour les prises de décision concernant les gammes ou la conception des produits.

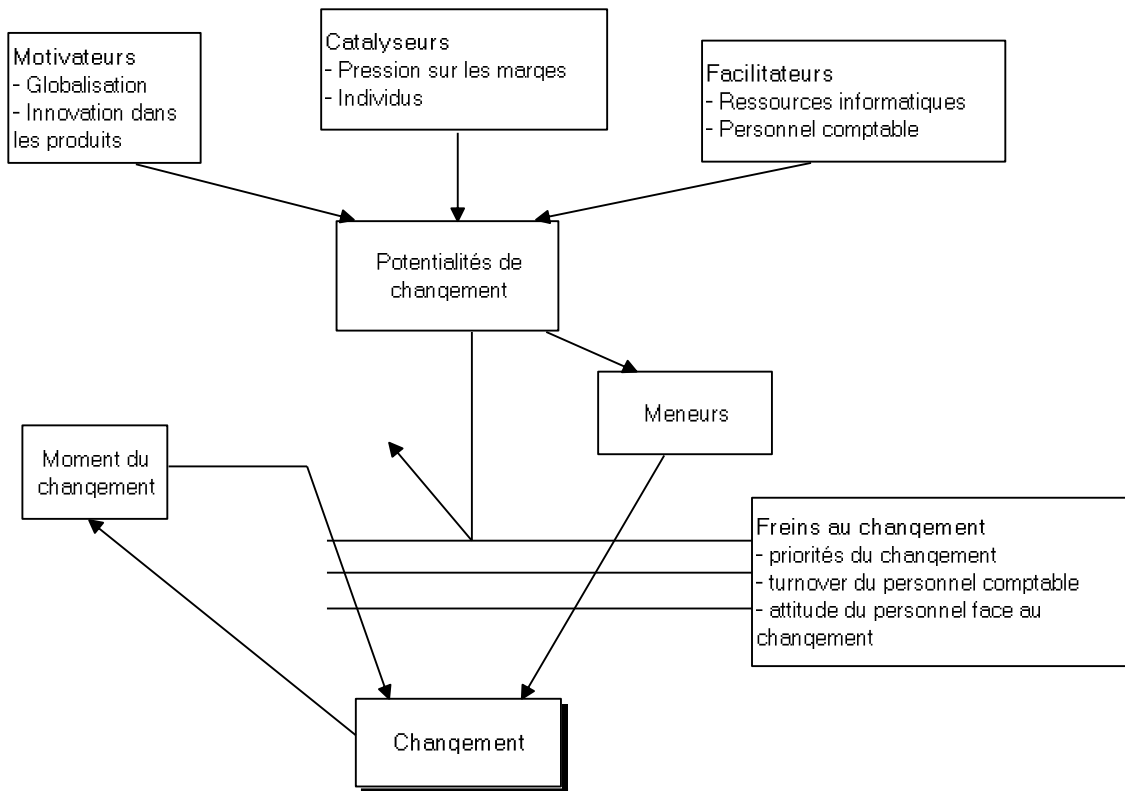
- **La coordination et l'intégration** : les cadres chargés de mettre en oeuvre l'ABC peuvent se servir d'informations considérées comme légitimes pour coordonner et intégrer les activités de l'entreprise.

- **L'alignement des motivations financières** : il est nécessaire de se baser sur des indicateurs ABC pour évaluer la performance individuelle. Ceci motivera le personnel pour se servir de ces informations dans leurs opérations quotidiennes.

Par ailleurs, un modèle du changement a été développé par Falconer Mitchell et John Innes¹. Il décrit le processus de changement comptable en termes de facilitateurs, motivateurs, et catalyseurs. Les facilitateurs sont des facteurs qui sont nécessaires mais non suffisants pour amener le changement (comme par exemple un nombre adéquat de personnel comptable). Les motivateurs sont des facteurs qui influencent le changement d'une manière générale (comme la compétitivité du marché). Les catalyseurs sont des facteurs directement associés au changement et plus particulièrement avec le déroulement dans le temps du changement (comme l'arrivée d'un nouveau comptable). Ils proposent un modèle du changement comptable présenté par la figure 3.4.

¹ Innes John and Mitchell Falconer, *The process of change in management accounting : some field study evidence*, *Management Accounting Research*, 1990, pp. 3-19.

Figure 3.4- Le modèle de changement comptable¹



En outre, Peter C. Brewer² utilise le cadre fourni par Shannon Anderson³ pour définir et organiser les données des études de cas sur ABC. Il a adapté le modèle des étapes de production de Kwon et Zmud (1987) et Cooper et Zmud (1990). On peut donc distinguer six étapes d'implantation de l'ABC qui correspondent aux stades du changement occasionné par la mise en place de l'ABC :

- *Initiation* : des pressions internes ou de concurrence externe nécessitent d'apporter du changement,
- *Adoption* : intervient lors du choix d'une solution et la décision d'investir des ressources pour amorcer le changement,
- *Adaptation* : dans le processus de changement, des besoins imprévus ou des défauts du système sont identifiés,
- *Acceptation* : reflète le niveau minimum d'utilisation et de maintenance que la nouvelle technologie nécessite,

¹ Cobb Ian, Helliar Christine and Innes John, *Management accounting change in a bank*, Management Accounting Research (CIMA), 1995 (6), pp. 155-175.

² Brewer Peter C. (Miami University, Oxford, Ohio), *A Case Study of an Activity-Based Cost Management System - Implementation at Harris Semiconductor, August 1996 (third draft)*, 39 p.

³ Anderson Shannon., *A framework for assessing Cost Management Systems changes : the case of Activity-Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993*, Journal of Management Accounting Research, 1995, pp. 1-51.

- *Routinisation* : remplacement complet des anciennes façons de travailler par le nouveau système ; l'application informatique devient une activité courante,

- *Infusion* : l'application informatique est utilisée pour améliorer l'efficacité du travail et est totalement intégrée avec les autres systèmes organisationnels.

Shannon Anderson distingue aussi cinq facteurs contextuels : individus, organisation, technologie, tâche, et environnement. Le but de cette recherche est de voir comment ces variables sont liées au succès de l'ABC :

Facteurs individuels :

- Disposition vis à vis du changement
- Bonne connaissance du travail et des processus
- Investissement dans le rôle
- Support informel

Facteurs organisationnels :

- Centralisation
- Spécialisation fonctionnelle
- Avantages du système
- Communications internes
- Investissements en formation

Facteurs technologiques :

- Complexité pour les utilisateurs
- Compatibilité avec les systèmes existants
- Fiabilité de la représentation
- Améliorations par rapport au système existant
- Pertinence par rapport aux décisions des managers
- Compatibilité avec les stratégies des firmes

Facteurs liés aux tâches :

- Manque de clarté des buts
- Variété
- Autonomie des travailleurs

Facteurs externes :

- Hétérogénéité des demandes
- Concurrence
- Incertitude de l'environnement
- Communications externes.

Nous utiliserons cette grille de lecture qui montre les différents stades de changement occasionné par la mise en place de l'ABC pour analyser nos études de cas.

En conclusion, le changement est un élément important à prendre en compte et à gérer. Nous avons vu que celui-ci comporte différentes phases. Pour le gérer, il est nécessaire d'adapter sa réponse en fonction de l'importance du changement, de la structure de l'entreprise, et de la phase dans laquelle on se situe. En tout état de cause, le soutien du management est primordial pour faire accepter le changement occasionné par la mise en place de l'ABC/ABM. Le changement sera d'autant plus réussi que des mesures d'accompagnement adaptées sont mises en place comme nous allons le voir maintenant avec la section 2.

Section 2- Les mesures d'accompagnement d'une mise en place réussie de l'ABC/ABM

Nous résumerons dans cette section toutes les mesures plus spécifiques à la méthode ABC à prendre en compte lors de sa mise en place.

1- L'importance du soutien du management et la composition de l'équipe projet ABC

ABC est plus qu'un simple enregistrement des coûts. Il s'agit d'une technique qui, par la visibilité qu'elle apporte sur les coûts et sur ce qui les cause, a le pouvoir de mener à des changements significatifs d'organisation et de culture. Le management doit supporter pleinement l'initiative et s'intéresser aux résultats.

L'engagement doit être obtenu à trois niveaux : management supérieur, équipe projet et utilisateurs du système ABC¹.

¹ Morrow Michael and Connolly Tim, *Practical problems of implementing ABC*, Accountancy (London), january 1994, p.76-80.

Alors que **le soutien du management supérieur** est une condition de réussite, la force motrice est l'équipe projet. Beaucoup d'entreprises donnent à leur jeune personnel prometteur un tremplin pour développer leur carrière, reconnaissant en particulier la valeur d'avoir une vision opérationnelle de la société et la connaissance d'une large partie du personnel.

L'engagement de **l'équipe projet** peut être facilité en réussissant certains points clés :

- *L'équipe doit être multidisciplinaire.* ABC peut toucher tous les domaines de l'entreprise. Cela nécessite des entrées à travers l'organisation pour les phases d'analyse d'activité et de collecte des données.

- *Les membres de l'équipe doivent sentir qu'ils sont soutenus, non seulement par le management supérieur mais par leurs managers.* Un aspect significatif du rôle des membres de l'équipe est d'agir en ligne avec leur domaine fonctionnel, à la fois en communiquant les progrès et en obtenant des idées et des informations. Michael Morrow et Jim Connolly soulignent que certains projets ABC échouent à cause du refus du management à utiliser, ou à reconnaître l'importance, de l'information générée¹.

Beaucoup d'initiatives ABC ont échoué, car elles sont les projets privilégiés du management intermédiaire, souvent issu du service financier. Elles ont été motivées plus par l'intérêt d'explorer une technique que par le besoin ardent de répondre à un besoin. Dans de telles circonstances un résultat pertinent n'est atteint que par hasard. Le projet manque alors de crédibilité, le personnel n'arrive pas à consacrer le temps nécessaire à celui-ci et l'enthousiasme de départ s'estompe.

- *Le support doit s'assurer que les membres projet ont assez de temps pour contribuer au projet.* On sait qu'il est facile de mésestimer la quantité de temps nécessaire, ce qui inclue toutes les phases suivantes : mettre en place le cadre, interroger, analyser, collecter les données, revoir, discuter, réitérer, déterminer les résultats, sélectionner le logiciel et implanter.

Le temps requis dépend de l'étendue du projet, la taille de l'entreprise ou du domaine pilote, le rôle de l'individu et les difficultés rencontrées dans la collecte des données.

Il faut mentionner le rôle des consultants. Il pourrait être tentant de surmonter les problèmes de ressources en utilisant une équipe de consultants pour prendre en charge l'analyse d'activité et le rassemblement des données. Il ne faudrait pas oublier, cependant, que ce sont les opérationnels qui doivent s'approprier le projet et rechercher les résultats. Il est difficile de réussir sans l'investissement de l'équipe projet. Les consultants doivent être vus comme des facilitateurs et des possesseurs de l'expérience pour prendre en charge les problèmes pratiques et sélectionner la solution informatique appropriée.

Outre l'équipe projet, un **groupe de pilotage** doit être créé durant l'implantation pour définir les objectifs, l'approche et les résultats prévus. Il doit comprendre le meneur du projet, un représentant des utilisateurs et, lorsque c'est le cas, l'équipe consultante menant le projet.

¹ Morrow Michael and Connolly Tim, *Practical problems of implementing ABC*, Accountancy (London), January 1994, p.76-80.

Le groupe de pilotage se rencontre assez irrégulièrement : au début du projet pour approuver le plan, à la fin pour approuver les résultats et entre, seulement quand certains points nécessitent des réponses.

Les **utilisateurs** de l'information ABC sont le troisième constituant dont le soutien doit être obtenu. Il est souvent vrai que les projets ABC réussissent, car les utilisateurs non seulement jouent un rôle actif de support, mais assument même la direction ; le directeur des ventes et du marketing peut souvent être le meneur principal dans le projet, car il mesure le bénéfice qu'il recevra.

2- L'étendue du projet ABC

ABC fournit des outils et le projet est donc un moyen et non une fin en soi¹. Par conséquent, on doit clairement dire aux soutiens du projet et à l'équipe qu'un test des outils sera fait avant d'agir.

Un programme ABC nécessite de se focaliser sur les domaines spécifiques du métier pour réussir. Le premier projet peut s'appliquer à une revue des coûts fonctionnels, l'analyse des processus conduisant à leur redéfinition, la préparation des budgets et le reporting des coûts, le calcul du coût des produits, la rentabilité des clients, et un modèle de comportement des coûts de haut niveau stratégique. Il faut se poser la question des coûts à inclure dans le système ABC. Par exemple, comment les coûts de personnel et de technologies de l'information (IT) seront traités ? Quelle dépréciation sera incluse ? Les coûts d'établissement seront-ils pris en compte ? Les réponses dépendent de l'application².

Dans chaque cas le détail dans lequel les activités sont définies varie en fonction de l'usage attendu. Il faut résister à la tentation d'analyser les tâches plutôt que les activités, le bon niveau de détail est déterminé par les objectifs du projet³. Les cartographies de processus, par exemple, nécessiteront une analyse plus détaillée que le calcul du coût des produits ou de la rentabilité des clients, pour lesquels plusieurs activités partageant le même inducteur et survenant à la même fréquence peuvent être regroupés.

En ayant décidé quels devraient être les métiers sur lesquels se focaliser, il est aussi important de considérer la façon dont ABC peut être rapidement introduit. Beaucoup de sociétés commencent par une phase pilote sur une usine, une gamme de produits, un groupe de clients, un ou plusieurs processus, etc. L'approche pilote a deux bénéfices particuliers : cela permet de tester la démarche adoptée et, si nécessaire, de la modifier ; et cela permet

¹ Morrow Michael and Connolly Tim, *Practical problems of implementing ABC*, Accountancy (London), january 1994, p.76-80.

² Morrow Michael and Connolly Tim, *Practical problems of implementing ABC*, Accountancy (London), january 1994, p.76-80.

³ Morrow Michael and Connolly Tim, *Practical problems of implementing ABC*, Accountancy (London), january 1994, p.76-80.

d'atteindre très tôt certains résultats. Bruno Bousquié et Steven R. Player donnent des conseils pour le choix du site pilote¹. Ainsi ils préconisent de ne pas choisir un site trop complexe car la tendance sera de sophistication le modèle et de perdre en transparence et en qualité pédagogique. En revanche, avec un site trop simple, les résultats de la méthode ABC paraîtront décevants comparés à la complexité de la méthode.

3- La disponibilité des données

Il arrive souvent que les données nécessaires pour alimenter un système ABC ne soient pas disponibles facilement. Trois conseils peuvent aider à surmonter cette situation²:

1. La plupart des informations nécessaires sont déjà disponibles, soit cachées parmi les nombreux rapports ou détenues à un niveau local dans un système de tableaux manuel ou fonctionnant seul.

2. Il n'y a pas de mérite à essayer d'atteindre le niveau désiré de sophistication dans certains domaines qui nécessiteront plus de travail que d'autres pour permettre de produire le résultat.

3. Il est recommandé de ne pas insister sur de faux niveaux de précision. Certaines activités ne peuvent pas, par définition, être mesurées précisément, et dans d'autres cas le coût entraîné est injustifié. Un certain niveau de regroupement est acceptable dans certaines circonstances. Deux exemples illustrent ce point :

- Une société industrielle implantant un système de calcul de coût basé sur l'activité trouve que le nombre de lots et la taille moyenne du lot pour chaque produit peut être un inducteur de coûts significatif. Il aurait été trop compliqué d'estimer ces chiffres pour les 3 000 produits ; on a préféré regrouper les produits en cinq catégories.

- Une société de services financiers voulait comprendre combien cela coûtait de servir chacun de ses principaux clients, mais ne pouvait pas enregistrer le temps passé par son personnel sur chaque consommateur pris individuellement. A la place elle a déterminé un indice de demande client où chaque client est mis dans une catégorie à laquelle on attribue un poids. Ce poids est appliqué au coût d'activité total puis aux consommateurs. Il s'agit d'un moyen d'approximation transparent pour indiquer quels consommateurs ont la plus grande demande de ressources.

¹ Cf. p. 48 dans Bousquié Bruno, Player R. Steven, *Projets ABC : les 10 erreurs à ne pas commettre (et comment les éviter)*, R.F.C. (Paris) N°262, décembre 1994, pp. 44-48.

² Morrow Michael and Connolly Tim, *Practical problems of implementing ABC*, Accountancy (London), january 1994, p.76-80.

4- Faut-il utiliser la méthode ABC en parallèle ou l'intégrer dans les systèmes d'information déjà existants ?

La question de l'intégration ou non du dispositif ABC dans les systèmes d'information existants pose le problème de l'informatisation de la méthode. Ernest Glad estime que la non intégration de l'ABC implique que l'information soit généralement extraite de la comptabilité et d'autres systèmes et manipulée dans un dispositif ABC séparé ou même en utilisant des tableurs¹. L'approche intégrée implique que les calculs de coûts soient partie intégrante du système sous-jacent. Beaucoup de problèmes restent encore à résoudre avant que les systèmes totalement intégrés ne deviennent un lieu commun et les sociétés peuvent encore expérimenter avec profit les systèmes non-intégrés ou même l'approche top down.

Pierre Blanc et Jean-Marc Bruguière exposent leur avis à propos de l'informatisation dans le cadre d'une opération de Business Process Reengineering, ce qui peut s'appliquer au cas de la méthode ABC². Ils proposent de réaliser :

- Une étude ponctuelle concernant un service centralisé d'une PME à l'aide d'un simple tableur (Lotus, Excel, ...) pour l'analyse des informations chiffrées et sur papier pour la représentation de la chaîne des activités en organigramme.

- Une étude plus vaste, couvrant par exemple plusieurs sites géographiques ou différentes sociétés d'un groupe, pourra s'appuyer sur des progiciels disponibles sur le marché. Ces progiciels ne répondent pas toujours à l'ensemble des besoins de l'étude et demandent un temps d'adaptation assez long. En pratique, ils devront être complétés, sinon remplacés par l'utilisation, là encore, de tableurs.

- Enfin, existent des progiciels qui peuvent être utilisés pour mettre en place un système de gestion par activité. Ces progiciels nécessitent toutefois un travail important de paramétrage et sont donc plus adaptés à des projets de reengineering couvrant la totalité de l'entreprise.

¹ Glad Ernest, *Implementation considerations for an ABC system, Management Accounting (CIMA), july-august 1993, pp. 29 et 32.*

² Bruguière Jean-Marc et Blanc Pierre, *Le Business Process Reengineering : un bon moyen d'améliorer la performance de la fonction financière, La lettre du management financier (Coopers & Lybrand Consultants), Paris, décembre 1993, 8 p.*

De plus, Philippe Baron propose de se poser trois séries de questions au moment de l'introduction de la méthode ABC dans l'entreprise quant aux solutions informatiques à envisager et à leur mise en oeuvre¹:

- La mise en place de l'ABC implique-t-elle un système informatique particulier ? Ou, peut-on utiliser des progiciels du marché ?

Si oui, doivent-ils disposer de fonctionnalités spécifiques ?

- Comment insérer le système informatique concerné au sein de l'environnement existant ?

Comment mettre en oeuvre les compatibilités exigées ?

Comment assurer la cohérence entre les outils ?

- Quelles modalités de travail, quelle méthode utiliser pour garantir la réussite de l'ensemble de l'opération ?

Répondre à la question nécessite de passer en revue les principales fonctionnalités qu'exigent toute méthode ABC :

- Axes d'analyse et d'imputation multiples,	1
- Gestion d'arborescences multiples,	1
- Intégration à la comptabilité générale et la comptabilité analytique,	3
- Gestion en multi-sociétés et multi-exercices,	3
- Enregistrement d'inducteurs de coûts et de clefs de répartition,	2
- Génération d'écritures analytiques,	2
- Traitement de volumes de données importants,	1
- Générateurs d'états.	1

A côté de chaque fonctionnalité se trouve une note sur la réponse des progiciels du marché :

1 - Fonction spécifique à certains produits

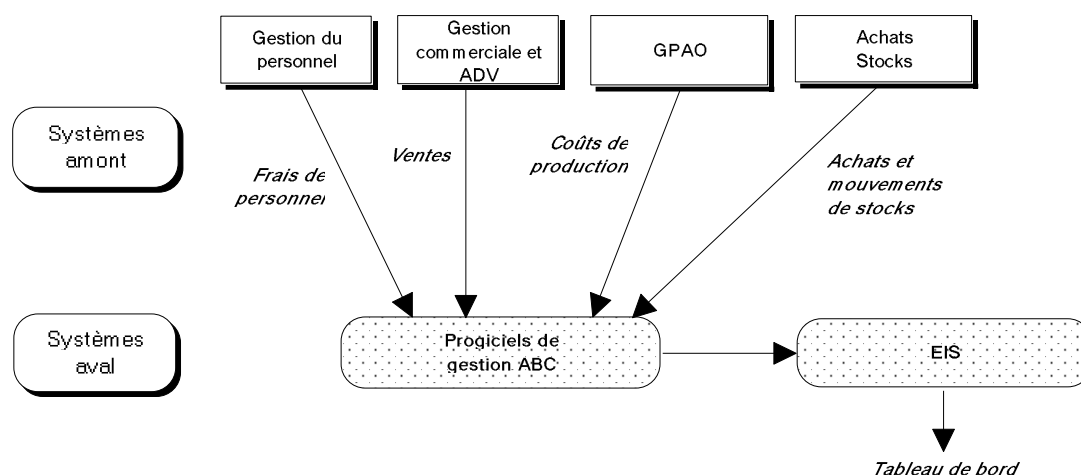
2 - En principe dans tous les produits

3 - Dans tous les cas.

Le système de gestion ABC se situe en aval des systèmes existants conformément à la figure 3.5.

¹ Baron Philippe, *Quels outils informatiques utiliser pour assurer le fonctionnement de la méthode ABC ?*, Présentation au séminaire de formation sur la méthode ABC de la DFCG et Francis Lefebvre, Paris, 21 septembre 1995, 7 p.

Figure 3.5- La position du progiciel ABC¹



En conséquence, différentes contraintes pèsent sur l'insertion du système dans cet environnement :

- celles liées à la gestion des référentiels par les systèmes de saisie : contrôler et valider les imputations des activités et des produits,
- celles liées aux modalités techniques d'alimentation du système ABC : délai et fraîcheur de l'information, recyclage d'anomalies.

Ainsi, les facteurs clés de succès proposés par Philippe Baron pour la mise en place de la solution retenue sont :

- éviter de penser, comme trop souvent, que « tout » repose sur les seuls outils informatiques,
- opérer un choix de progiciels convenant aux respects des fonctionnalités et contraintes énumérés précédemment,
- assurer une description détaillée des règles de fonctionnement de l'ABC, incontournable pour développer un paramétrage adapté du produit,
- adopter des règles et un périmètre de l'ABC le plus élémentaire et simple possible : éviter « l'usine à gaz » aux milliers de comptes,
- se doter d'un groupe projet polyvalent et multi-compétent dirigé par la Direction Financière et soutenu par la Direction Générale,
- construire un plan de communication,
- former.

¹ Baron Philippe, *Quels outils informatiques utiliser pour assurer le fonctionnement de la méthode ABC ?*, Présentation au séminaire de formation sur la méthode ABC de la DFCG et Francis Lefebvre, Paris, 21 septembre 1995, 7 p.

L'intérêt des logiciels spécialisés en ABC est qu'ils simplifient la mise en place des liaisons complexes entre les ressources, activités, processus et objets de coûts. Ces logiciels réalisent des contrôles sur l'intégrité des données, ce qui permet d'avoir des résultats cohérents et de gagner du temps, car l'utilisateur n'a plus à vérifier les nombreuses formules impactées par les modifications qu'il apporte aux données et calculs. Cependant, ces logiciels nécessitent, de la part des utilisateurs - souvent les services financiers - un important effort de formation, de mise en place et d'adaptation à l'environnement existant (notamment liaison avec les systèmes déjà présents).

Tim Connolly souligne que la faiblesse des logiciels ABC proposés sur le marché tient à leur inaptitude à bien gérer la multidimensionalité¹. Ainsi, une activité influencée à la fois par le client et le produit ne pourra pas être convenablement représentée. Elle devra être traitée soit comme une activité liée au client, auquel cas on lui allouera les coûts des produits vendus à chaque client, soit liée au produit, ce qui reflétera mal la demande de clients différents. On peut cependant penser que cette faiblesse sera corrigée dans le futur. On voit d'ailleurs apparaître des logiciels qui tentent d'intégrer la multi-dimensionalité².

Une manière de contourner les faiblesses des logiciels ABC est de les coupler à des bases de données (OLAP, on-line analytical processing)³. Les utilisateurs peuvent ainsi accéder à l'information et la combiner à d'autres sources pour la traiter de façon plus souple et générer tous les rapports et calculs voulus que le logiciel ABC ne permettrait pas d'obtenir.

Nous avons mené une étude sur les possibilités d'informatisation de ABC et sur les différents logiciels spécialisés en ABC proposés sur le marché. Il en existe de nombreux. Ces produits sont encore assez récents et il est fréquent qu'ils ne soient pas encore tout à fait fiables. Ainsi, certaines sociétés envoient des disquettes de démonstration à leurs clients, mais celles-ci ne fonctionnent pas correctement, ce qui ne laisse rien présager de bon pour l'avenir ! Deux produits sont bien représentés sur le marché, dont les sociétés sont en très forte croissance (par exemple l'une de ces deux sociétés a vu son effectif croître de plus de 30% en 1995). Ces sociétés sont surtout présentes aux Etats-Unis et en Angleterre. Mais en 1997 certaines de ces sociétés ouvrent des bureaux à Paris ; cela prouve que l'ABC se diffuse en France actuellement.

Par ailleurs, on peut noter que les technologies de l'information seraient très présentes dans le domaine des services, au moins en ce qui concerne les Etats-Unis. Jean Gadrey estime que les services regroupent 85% du total des investissements privés dans les technologies de

¹ Connolly Tim, *ABC/ABM systems versus multi-dimensional databases : complementary not competitive*, *Management Accounting (CIMA, London)*, december 1995, pp. 46-47.

² Par exemple HyperABC.

³ Connolly Tim, *ABC/ABM systems versus multi-dimensional databases : complementary not competitive*, *Management Accounting (CIMA, London)*, december 1995, pp. 46-47.

l'information ¹ . Il existerait cependant des surcharges informationnelles dans les organisations, ce qui nuirait à une bonne évaluation de la productivité des cols blancs.

En outre, il est important de souligner que l'application de la méthode ABC au domaine des services comporte une singularité. La ressource humaine est primordiale dans le domaine des services à double titre. D'une part, lorsque le service nécessite peu de moyens techniques, les frais de personnel représentent une part importante des coûts de la société. D'autre part, les services sont plus personnalisés en fonction de la demande de chaque client, ceci amène le personnel de la société de service à jouer un rôle important. Celui-ci sera le point de jonction primordial entre la société de service et le client. Il traduira le besoin particulier du client en une offre particulière adaptée, faisant ainsi appel à une créativité et à un libre choix plus important que dans le domaine industriel (même si la standardisation est de plus en plus de règle). Tout ceci amène à considérer la répartition des frais de personnel sur les activités via les inducteurs de ressource. On observe que les inducteurs de ressources utilisés actuellement dans le domaine des services pour allouer ces frais de personnel sont le nombre de personnes lorsque l'on peut identifier du personnel dédié à certaines activités, ou le temps homme. Allouer le temps homme présente quelques difficultés, car il faut pouvoir l'enregistrer. Pour cela, il faut que le personnel accepte de donner la répartition de son temps entre plusieurs activités et qu'il sache le faire, ou que l'on puisse le faire à sa place. C'est là que les moyens modernes peuvent nous aider. **L'informatique peut aider à l'enregistrement du temps homme.** Il existe maintenant des outils qui permettent de garder une trace du temps passé sur différentes activités. Ainsi, comme l'indique Pierre Berger, on peut se servir d'organiseurs sur petits boîtiers électroniques, d'agendas électroniques personnels ou partagés, ou d'outils² permettant de représenter graphiquement de la planification stratégique à la gestion des tâches³. Ces outils sont plutôt utilisés dans les grandes entreprises. Ainsi, ils ne dépassent tout de même pas 30% chez les cadres des entreprises de 500 personnes et 20% dans les PME d'une à cinq personnes. On remarque que les agendas papiers complètent presque toujours les agendas électroniques.

On remarque aussi que ces outils diffèrent selon les fonctions : 32% des cadres commerciaux ont un logiciel de gestion du temps contre 7% des cadres techniques. Les directeurs généraux se contentent des outils les plus simples : 94% possèdent un agenda semainier, et seulement 6% utilisent un logiciel en réseau.

Les avantages de tels types de logiciels est que l'on garde une trace, parfois accessible à tous (dans le cas des agendas partagés), des principales activités réalisées. Il faudra toutefois bien les analyser pour reconstituer la structure du temps passé sur les activités. Il faudra aussi que les activités prévues dans l'agenda aient bien été réalisées.

¹ Cf. p. 147 à 151 dans Gadrey Jean, *Services : la productivité en question*, Desclée de Brouwer, 1996, 358 p.

² Comme le Tasktimer 3.0 de Time/system.

³ Berger Pierre, *Les français hésitent à mettre leur temps en machine*, *Le monde informatique* (Paris), n°681, 7 juin 1996, p. 15.

Il existe d'autres façons d'enregistrer le temps passé : on peut demander au personnel de remplir manuellement des tableaux en répartissant leur temps sur différentes activités. Nous pouvons émettre plusieurs conseils :

- Il est préférable que ceux-ci soient informatisés afin de réaliser un tri rapide des informations.

- Il vaut mieux demander au personnel de répartir son temps en pourcentage et non en nombre d'heures. Ceci est particulièrement important pour le personnel cadre qui ne pointe pas, car il aura tendance à ne pas être objectif ou mal à l'aise si on lui demande de déclarer le nombre d'heures de travail réalisées.

- Nous conseillons également de ne pas donner un trop grand nombre d'activités sur lesquelles le personnel doit répartir son temps et de donner un choix d'activités prédéfinies à l'avance. Sinon, la personne aura tendance à donner une liste beaucoup trop grande, jugeant généralement à juste titre qu'elle participe à beaucoup de choses dans l'entreprise. Si le nombre d'activités est trop important, il sera beaucoup plus difficile pour la personne de découper finement son temps. Il est toujours plus facile de répartir son temps sur cinq activités que sur dix.

Les outils modernes permettent donc d'aider à la répartition du temps homme, mais il subsiste quelques limites. C'est généralement le personnel qui répartit son propre temps et cela introduit plusieurs biais. Celui-ci ne sera pas toujours objectif, volontairement ou non. L'idéal serait d'utiliser des systèmes capables de répartir eux-mêmes le temps du personnel. On pourrait imaginer des systèmes capables de répartir le temps passé par le personnel à travailler sur les outils informatiques sur telle ou telle activité (par exemple pour le personnel administratif, le temps passé à la réalisation de contrats, à la facturation, etc.), au téléphone (pour la prospection par les commerciaux par exemple), en déplacement ou chez la clientèle (dans le cas de techniciens de maintenance), etc. Pour le moment, certaines sociétés contrôlent déjà les factures détaillées par poste téléphonique, ou la consommation en temps CPU des systèmes informatiques. Mais elles le font plutôt dans le but d'éviter des abus (par exemple, les salariés qui utilisent le téléphone pour des conversations privées, ou les personnes qui se connectent sur Internet au lieu de travailler). L'idéal serait d'avoir un système intégré capable de reconstituer l'ensemble des activités. Cela est pour l'instant impossible pour deux raisons : il n'existe pas de système capable d'enregistrer les activités ne nécessitant pas l'utilisation d'un quelconque matériel, alors comment enregistrer le temps passé par un chercheur à réfléchir sur tel projet ? Et les mentalités ne sont pas encore prêtes à accepter d'être « surveillées » par de tels systèmes. On pourrait toutefois rêver à la création d'un petit boîtier fixé à la ceinture de chaque employé et sur lequel la personne sélectionnerait une touche en fonction de l'activité réalisée afin d'enregistrer le temps passé sur celle-ci. Mais il s'agit du rêve d'un contrôleur de gestion souhaitant obtenir une répartition fiable du temps afin de le répartir sur les activités ABC et non du personnel affublé d'un espion !

5- Le système ABC doit-il être substitué aux méthodes traditionnelles de suivi des coûts ou y a-t-il coexistence possible ?

Les finalités d'un système de suivi des coûts de revient peuvent être de trois ordres : *stratégique, opérationnel, et financier*. Un système ABC peut répondre à ces trois besoins comme l'indiquent Bruno Bousquié et Steven R. Player (cf. tableau 3.5).

Tableau 3.5- Les destinataires et finalités du suivi des coûts de revient¹

	<i>Stratégique</i>	<i>Opérationnel</i>	<i>Comptable/financier</i>
Utilisateurs	<ul style="list-style-type: none"> • Direction générale • Direction marketing • Direction développement • Décideurs d'investissement • Acheteurs 	<ul style="list-style-type: none"> • Responsables production • Responsables Produits • Equipes « Process Improvement » 	<ul style="list-style-type: none"> • Comptables • Contrôleurs financiers • Fiscalistes
Utilisation	<ul style="list-style-type: none"> • Politique commerciale • Politique d'investissement • Justification d'investissement • Analyse make/buy 	<ul style="list-style-type: none"> • Mesure de performance • Suivi d'activités à forte/faible VA • Orientation des efforts de « Process Improvement » 	<ul style="list-style-type: none"> • Valorisation des stocks • Publications • Déclarations fiscales
Niveau d'agrégation	<ul style="list-style-type: none"> • Usine • Ligne de produit • Ligne de production 	<ul style="list-style-type: none"> • Très détaillé • Agrégation faible 	<ul style="list-style-type: none"> • Forte agrégation • Très souvent niveau société
Fréquence d'élaboration	<ul style="list-style-type: none"> • A la demande • Annuel 	<ul style="list-style-type: none"> • Permanent • Rarement < 2 mois 	<ul style="list-style-type: none"> • Semestriel serait suffisant si autres besoins satisfaits

Ainsi, Frédéric Buil rappelle que la définition du système ABC sera très différente suivant que l'on se place dans l'un ou l'autre cas². Dans le troisième cas, le nombre d'activités sera nécessairement plus faible que dans les deux premiers cas. En revanche, dans le troisième cas, l'application de la méthode prévoira des procédures plus strictes de rapprochement du système de calcul des coûts avec la comptabilité générale.

Une fois le besoin de l'entreprise déterminé, on peut opter pour la méthode ABC ou préférer les méthodes traditionnelles. Lorsque les besoins sont d'ordre stratégique ou opérationnel, il est possible et même souhaitable de conserver un système traditionnel de suivi des coûts, afin d'assurer les principaux besoins de la comptabilité (valorisation des stocks, notamment). Dans le cas d'un besoin d'ordre comptable ou financier, la méthode ABC pourra se substituer aux méthodes traditionnelles, car elle poursuit le même objectif que ces dernières.

¹ Bousquié Bruno, Player R. Steven, *Projets ABC : les 10 erreurs à ne pas commettre (et comment les éviter)*, *R.F.C.* (Paris) N°262, décembre 1994, pp. 44-48.

² Buil Frédéric, *Méthode ABC et méthodes traditionnelles de suivi des coûts, que choisir ? Présentation au séminaire de formation sur la méthode ABC de la DFCG et Francis Lefebvre*, Paris, 21 septembre 1995, 8 p.

Si la méthode ABC est appliquée pour répondre à des besoins stratégiques ou opérationnels, elle n'aura pas de lien avec la comptabilité générale et peu de lien avec le compte de résultat analytique.

En revanche, si elle est utilisée prioritairement pour les besoins comptable et financier, elle dispose nécessairement d'un degré d'intégration plus élevé avec la comptabilité générale et alimente directement la comptabilité analytique.

Quand il est appliqué dans une optique stratégique, le système ABC n'est pas destiné à fournir des informations mensuelles et encore moins quotidiennes : les décisions qu'il doit permettre de prendre engagent l'entreprise sur le moyen ou long terme. Ces décisions font l'objet d'études approfondies pour lesquelles le système ABC ne constitue bien souvent qu'une des sources d'information. Il s'agit de décisions généralement lourdes et le système ABC n'est utilisé qu'à la demande de la direction générale ou d'autres services décideurs. Il est donc ponctuel. En revanche, le système ABC fonctionne de façon permanente dans l'optique opérationnelle ou comptable.

En conclusion, il existe de nombreux outils informatiques possibles en ce qui concerne l'ABC. Il est cependant possible de faire évoluer la solution adoptée en fonction de la phase dans laquelle se situe le projet. On pourra par exemple commencer avec un simple tableur, lui adjoindre ensuite un gestionnaire de base de données, puis opter pour un logiciel spécialisé en ABC, ou choisir l'intégration dans un progiciel intégré de comptabilité.

La méthode ABC est assez récente, mais on observe toutefois un certain nombre d'expériences dans le domaine industriel. En revanche, on note encore assez peu de mises en place dans le domaine des services. On peut se demander si cette méthode développée et adoptée par et pour des industriels à l'origine peut s'appliquer au secteur des services¹. Après avoir vu quelles étaient les réponses apportées par la méthode ABC aux déficiences du contrôle de gestion actuel, nous allons donc étudier l'éventuelle application de la méthode au domaine des services.

¹ Rappelons que le CAM-I a contribué à développer la méthode ABC à l'origine et que l'une des premières expériences a eu lieu à la General Electric.

Résumé du chapitre 3

Afin d'assurer la réussite de l'ABC/ABM, il est nécessaire de prendre en compte de nombreux éléments.

1) L'importance du système de mesure : il faut respecter certains critères afin d'obtenir un système de mesure adapté aux besoins de l'ABC : le critère coût-valeur, le critère de pertinence, le critère de cohérence, le critère de faisabilité et le critère d'appropriation.

2) Les aspects culturels : les cultures des pays se caractérisent par des différences que l'on peut mesurer par l'intermédiaire de certains critères, ainsi :

- la distance hiérarchique,
- le degré d'individualisme ou de collectivisme,
- le degré de masculinité (ou de féminité),
- le contrôle de l'incertitude,
- l'orientation de la vie vers le long terme ou le court terme,
- l'existence d'une communication à « haut contexte » ou au contraire à « bas contexte »,
- la présence de cultures monochroniques ou polychroniques.

Cependant, dans le cas de sociétés multinationales, on peut se demander si **la culture nationale de chaque filiale peut s'exprimer ou si elle n'est pas, au moins en partie, gommée par la culture d'entreprise**. Deux situations peuvent exister :

- le cas dans lequel *les filiales sont supposées s'ouvrir aux diverses influences de la culture locale pour finalement développer une sorte de sous-culture locale,*
- le cas d'une *culture universelle (cultures ethnocentriques ou géocentriques).*

Il est possible de classer la plupart des organisations selon des configurations exemplaires : *la structure simple, la bureaucratie mécaniste, la bureaucratie professionnelle, la structure divisionnalisée et l'adhocratie.*

On peut classer également les pays dans ces cinq types d'organisation et adapter la gestion des différences culturelles lors de la mise en place de l'ABC en fonction du type d'organisation dans lequel on se trouve.

En outre, il est possible de limiter l'influence des différences culturelles. On peut rassembler de multiples pratiques nationales à l'aide d'une culture de projet unificatrice définissant des

règles précises de fonctionnement à l'intérieur du projet. Les différences culturelles sont surmontées grâce à la mise en place de routines communes et grâce à l'ouverture d'esprit, la bonne volonté ainsi qu'au sens de l'adaptation pragmatique des personnes impliquées dans les projets. Il y a un rôle important joué par la question linguistique, et la culture de métier constitue un dénominateur commun.

3) La gestion du changement

On peut :

- Intervenir sur les processus, soit en :
 - *favorisant certaines évolutions.*
 - *Evitant les dévoiements.*
- Favoriser l'auto-organisation en intervenant sur le contexte : l'entreprise doit éviter l'inertie comme la sur-réaction. Ainsi :
 - *la coopération suggère un consensus minimal.*
 - *La satisfaction repose sur un contentement minimal.*
 - *Les buts méritent une conviction minimale.*
 - *Les améliorations sont le produit d'une cohérence minimale.*
 - *La sagesse exige une rationalité minimale.*

Les organisations peuvent être classées en deux types selon la façon dont elles s'adaptent au changement technologique et commercial : **les organisations mécanistiques et organiques**. Suivant le cas, elles acceptent plus ou moins bien le changement et nécessitent un modèle ABC adapté à leur situation.

Quelques facteurs clés influent directement sur la probabilité de réussite dans le cadre d'une stratégie de changement structurel pour la mise en oeuvre de l'ABC :

- *un environnement interdépendant ;*
- *la sécurité ;*
- *la légitimité ;*
- *le choix du moment critique ;*
- *la coordination et l'intégration ;*
- *l'alignement des motivations financières.*

On peut également utiliser un modèle qui décrit le processus de changement comptable

en termes de facilitateurs, motivateurs, et catalyseurs.

On peut distinguer six étapes d'implantation de l'ABC correspondant aux stades du changement occasionné par la mise en place de l'ABC :

- *initiation* ;
- *adoption* ;
- *adaptation* ;
- *acceptation* ;
- *routinisation* ;
- *infusion*.

Et il existe cinq facteurs contextuels :

- *facteurs individuels* ;
- *facteurs organisationnels* ;
- *facteurs technologiques* ;
- *facteurs liés aux tâches* ;
- *facteurs externes*.

4) Les mesures d'accompagnement d'une mise en place réussie de l'ABC/ABM

- Le projet ABC doit comprendre *le soutien du management supérieur* et l'engagement de *l'équipe projet*. Un *groupe de pilotage* doit être créé durant l'implantation pour définir les objectifs, l'approche et les résultats prévus. Les *utilisateurs* de l'information ABC doivent être intéressés par les résultats du système.

- *L'étendue du projet ABC* : les types de coûts (administratifs, commerciaux, de production, etc.) inclus dans le modèle ABC doivent être déterminés. En outre, il faut définir le périmètre d'application du projet (toute l'entreprise ou seulement certains services par exemple).

- *La disponibilité des données* : on peut utiliser des informations déjà présentes dans les systèmes de l'entreprise, ou mettre en place des points de mesure supplémentaires.

- *ABC peut être intégré dans les systèmes d'information déjà existants ou fonctionner en parallèle en utilisant un outil non intégré au système comptable*.

- *Le système ABC peut être substitué aux méthodes traditionnelles de suivi des coûts ou fonctionner en parallèle*. Dans ce cas, les deux méthodes seront utilisées simultanément.

**CHAPITRE 4- LE DEVELOPPEMENT DU DOMAINE DES
SERVICES**

Dans ce chapitre, nous montrerons les enjeux de l'application de la méthode ABC dans les services. Ainsi, nous nous attacherons à définir en section 1 les services et à voir quelles sont leurs spécificités par rapport au secteur industriel. Ensuite, nous examinerons en section 2 le développement de ce secteur dans l'économie, et du poids de ces activités dans les entreprises afin de comprendre les enjeux. Puis, nous présenterons quelques applications de la méthode à des sociétés de services en section 3, mais aussi à des activités de service au sein des entreprises en section 4. Ces exemples sont publiés dans la littérature. Ils nous donnent quelques éléments afin de commencer à comprendre comment la méthode ABC s'applique sur le terrain. Tout cela nous permettra de déboucher sur de premières conclusions à l'issue de cette longue revue de la théorie. Nous proposerons plusieurs axes de recherche que nous exploiterons dans une deuxième partie consacrée à l'étude de notre terrain d'expérimentation.

Section 1- La définition du domaine des services

Les services sont un domaine difficile à définir. C'est l'une de leurs spécificités par rapport au secteur industriel. Nous pouvons néanmoins nous éclairer des essais de définitions de plusieurs auteurs pour tenter d'approcher la notion de "domaine des services". Celles-ci nous permettent de bien délimiter le domaine de notre recherche et de préciser ce que nous incluons dans la notion de service.

1- Les propositions de définitions

Jean Gadrey définit l'activité de service comme¹:

« une opération visant une transformation d'état d'une réalité C, possédée ou utilisée par un consommateur (ou client, ou usager) B, réalisée par un prestataire A, à la demande de B, et souvent en relation avec lui, mais n'aboutissant pas à la production d'un bien susceptible de circuler économiquement indépendamment du support C ».

Christiane Dumoulin et Jean-Paul Flipo donnent la définition suivante²:

« un service est un acte (ou plus souvent une succession d'actes), de durée et de localisation définis, accompli grâce à des moyens humains et/ou matériels, mis en oeuvre au bénéfice d'un client individuel ou collectif, selon des processus, procédures et comportements codifiés ».

Ces définitions générales nous permettent de comprendre ce qu'est un service, mais ne sont pas adaptées à notre problématique. Nous avons besoin d'une définition qui puisse nous aider à différencier clairement le domaine industriel de celui des services. Nous optons pour une double appréhension de la notion de services :

¹ Cf. p. 18 dans Gadrey Jean, *L'économie des services*, collection Repères, éditions La découverte (Paris), 1992.

² Cf. p. 20 dans Dumoulin Christiane, Flipo Jean-Paul, et alii, *Entreprises de services - 7 facteurs clés de réussite*, Les éditions d'organisation, 1991, 215 p.

- la société de services,
- l'activité de service au sein des entreprises.

A- La société de services

Le raisonnement de Jean Gadrey pour repérer l'évolution des emplois de services, ou emplois tertiaires dans un ensemble donné d'établissements publics ou privés, tel que l'économie nationale ou l'économie d'un espace de production spécifié nous aide à déterminer ce qu'est le domaine des services dans l'économie¹:

« On classe dans le secteur tertiaire tous les emplois d'un établissement dont l'activité principale n'est ni "primaire" (activités agricoles et annexes) ni "secondaire" (industries extractives, industries dites de transformation et de production de biens, et bâtiment-génie civil). Le secteur tertiaire regroupe ainsi un ensemble "résiduel" de branches d'activité qui semblent n'avoir en commun que la double négation : ni primaires ni secondaires. Ses principales composantes sont le commerce (U08), les transports et communications (U09), un vaste ensemble de services marchands aux ménages et aux entreprises (U10), les services bancaires financiers, immobiliers et d'assurance (U11 à U13), et les services non marchands (U14). Dans cette liste, U_i désigne la branche i de la nomenclature d'activités et de produits (NAP) de la comptabilité nationale française, dans sa version la plus agrégée, dite NAP 15 ».

B- Les activités de service au sein des entreprises

Jean Gadrey précise que l'on peut retenir les catégories socio-professionnelles pour déterminer les emplois de service au sein des entreprises²:

« on envisage dans chaque branche, dans chaque unité de production ou de travail, quels sont les "métiers" (ou catégories professionnelles) que l'on peut considérer comme tertiaires dans la mesure où ils ne sont pas voués à des tâches de transformation matérielle visant la production de biens. Ainsi, on pourra trouver des "cols bleus" dans des activités de service (exemple : commerce de gros, transport, nettoyage, etc.) et des "cols blancs" dans le domaine productif ».

Nous pouvons également nous intéresser à la notion de chaîne de valeur interne à l'entreprise de Michael Porter pour approcher la notion d'activité de services au sein de l'entreprise. Il propose de considérer qu'il existe neuf grandes activités de base dans toute entreprise, macro-activités à décliner en **activités élémentaires (cinq "principales")**³:

- la logistique interne (réception, stockage, manutention, entreposage, contrôle des stocks, etc.),
- la production, les opérations,
- la logistique externe (distribution physique, transports, etc.),

¹ Cf. p. 5-6 et 13 dans Gadrey Jean, *L'économie des services*, collection Repères, éditions La découverte (Paris), 1992.

² Cf. p. 5-6 et 13 dans Gadrey Jean, *L'économie des services*, collection Repères, éditions La découverte (Paris), 1992.

³ Porter Michael, *L'avantage concurrentiel, comment devancer ses concurrents et maintenir son avance*, Paris, Inter Editions, 1986.

- la commercialisation (publicité, promotion, force de vente, marketing),
- les services (installation, réparation, après-vente, formation, gestion des pièces de rechange, etc.) ;

auxquelles s'ajoutent quatre activités de soutien :

- les approvisionnements (achats de toutes natures, matières, fournitures, équipement),
- le développement technologique (les activités liées au développement du savoir-faire de l'entreprise),
- la gestion des ressources humaines,
- les activités générales d'infrastructure (direction générale, finance, comptabilité, contrôle de gestion, etc.).

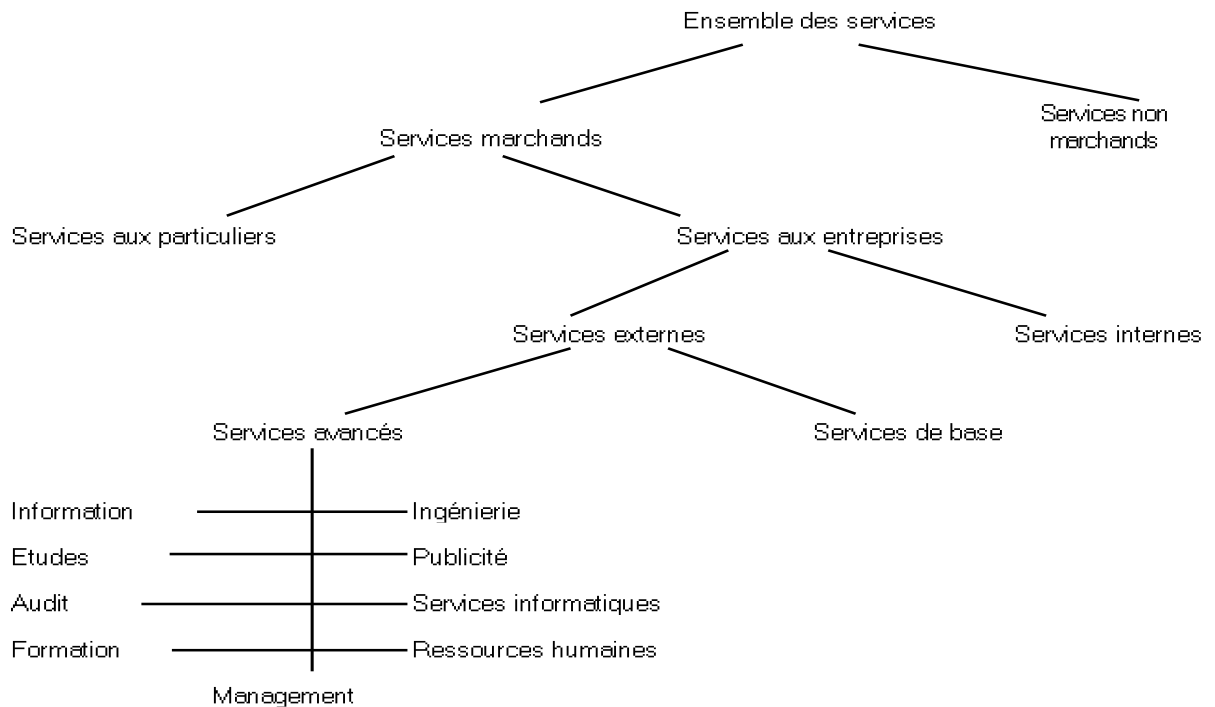
Pour notre recherche nous retenons une définition assez large de la notion d'activité de service. Nous y incluons toutes les activités autres que celles de production. La raison est que les activités de production fabriquent un produit tangible, alors que toutes les autres activités ont un output intangible. Nous y incluons les activités de support et de soutien, car celles-ci sont en fait des services pratiqués au sein de l'entreprise. Alain Burlaud et Claude Simon définissent ce que sont les activités de support¹:

"Par activités de support" (anglicisme commode et assez imagé "traduisant" support activities), il faut entendre toutes les activités immatérielles qui accompagnent la production du bien ou du service vendu. Elles se confondent souvent avec nos centres auxiliaires mais le mot retenu souligne mieux leur contribution positive. Concevoir, chercher et innover, organiser, réguler et contrôler, négocier sont l'essentiel de ces activités de "support". Elles ont pour caractéristique commune de pouvoir être très fortement réduites sans que la rentabilité à court terme de l'entreprise en soit affectée et même au contraire. Mais à terme, sa survie serait alors fortement hypothéquée, son développement impossible."

La représentation des différentes activités de service de Pierre Chapignac nous permet de donner quelques exemples concrets d'activités de service au sein des entreprises (cf. figure 4.1).

¹ Cf. p. 219 dans Burlaud Alain, Simon Claude, La comptabilité de gestion, Vuibert, 1993.

Figure 4.1- La représentation des activités de service¹



Il définit les services avancés²: "cela recouvre les mêmes activités que les expressions de services immatériels ou services de matière grise... Le point commun de ces différentes activités est l'apport d'intelligence, de connaissance et d'information aux entreprises et aux organisations."

Après avoir défini les services, nous allons nous attacher à les classer.

2- Les exemples de classifications des services

Jacques De Bandt propose de faire les distinctions (qu'il qualifie de nécessaires) entre les activités de service selon qu'il s'agit³:

- *d'activités comportant de grosses infrastructures de réseau* (transport, télécommunications, ...), où le stock et par là l'intensité de capital sont élevés. Une des questions qui se pose ici est celle de la prise en charge de ce stock de capital par la collectivité ou par les prestataires de services ;
- *d'activités de services impliquant des investissements immobiliers importants* (réseau bancaire, hôtellerie, cinémas...);

¹ Cf. p. 9 dans Chapignac Pierre, *Les services avancés en Europe*, Etude CPE Aditech (Paris), 1989.

² Cf. p. 1 dans Chapignac Pierre, *Les services avancés en Europe*, Etude CPE Aditech (Paris), 1989.

³ Cf. p. 61 dans De Bandt Jacques, *Les services. Productivité et prix*, economica (Paris), 1991.

- d'activités de service dans lesquelles les aspects non matériels dominent, même si, dans ces cas, l'informatique peut représenter des immobilisations non négligeables.

Alain Barcet, quant à lui, rapporte les résultats d'une étude¹. Celle-ci consiste en une analyse des comptes de résultats limitée à l'enquête annuelle d'entreprises dans les services². La méthode utilisée consiste en une analyse de sept ratios permettant de décomposer le compte de résultat et de deux ratios sur l'investissement³. Cette étude permet de réaliser une classification des services :

* *Mobilisation externe* : mobilisation de quelque chose d'externe à l'entreprise de service, qu'elle achète pour le revendre. Elle se situe donc dans une situation d'intermédiaire qui, toutefois, va au-delà de la simple activité de commerce. Il existe deux grandes catégories :

- l'une porte sur la mise à disposition d'un bien
- la seconde permet essentiellement l'accès à un réseau.

Valorisation d'un bien

Studios photographiques

Agences immobilières

Promotion immobilière

Récupération

Entrepôts

Accès à un réseau

Salles cinématographiques

Voyages

Régies publicitaires

Intermédiaires de publicité

* *La location* : transfert du droit d'utilisation d'un bien.

* *La transformation d'information* : organisation d'un processus économique de type industriel. Faiblesse des ratios d'achat pour revente et marge sur la valeur ajoutée indiquent par là que le processus de valorisation est essentiellement interne, et d'autre part une relation assez forte entre la consommation de capital et de personnel. Il s'agit donc d'une opération de transformation permettant d'élaborer de la valeur ajoutée, la différence avec les processus industriels tient essentiellement au fait que la matière première est de faible valeur, et dans de nombreux cas cette matière première est essentiellement une information. L'outil technique, et ici pour l'essentiel l'outil informatique, a une place dominante.

Dans ce type d'organisations, la valeur ajoutée par effectif est en général élevée. On peut classer dans cette catégorie les travaux à façon divers, les travaux à façon informatiques et les études informatiques et d'organisation.

¹ Cf. p. 203-207 dans De Bandt Jacques, *Les services. Productivité et prix*, economica (Paris), 1991.

² Collection de l'INSEE 1985 : J. Bonamy, A. Mayère, M. Rousset-Deschamps, B. Colpin, *Les services dans le système productif*, Economie et Humanisme, 1986.

³ C'est une méthode d'arbre hiérarchique qui a été utilisée. Elle permet de repérer les individus d'une population qui ont des caractéristiques voisines.

* *Valorisation des ressources humaines* (peu de matériel technique ou de matières premières)

Travail manuel

Activités de réparation

Laverie

Entretien

Nettoyage

Coiffure

Enlèvement des ordures ménagères

Services funéraires

Travail intellectuel

Conseil en informatique

Etudes techniques

Etudes économiques

Architectes

Métreurs

Conseil juridique

Expertise comptable

Etudes informatiques

Un autre type de classification vise à appliquer le modèle industriel aux services¹:

- *le travail personnalisé* : la consultation en gestion, l'organisation de banquets ;
- *la production à la commande* : programme de développement de la gestion, conception et installation d'un système informatique ;
- *la production par lot* : bureau informatique ;
- *la production à la chaîne* : les opérations préparatoires (préliminaires) dans les restaurants rapides ;
- *la production en processus continu* : non utilisée dans les opérations de service.

Les six dimensions suivantes peuvent également représenter une typologie des services :

- *le degré de mécanisation opposé à l'utilisation intensive de la main-d'oeuvre et prise en compte de son niveau de qualification*²;
- *la durée du contact prestataire/client*³;
- *le degré de personnalisation*⁴;
- *le degré de jugement du prestataire dans la satisfaction des besoins de chaque client*⁵;

¹ Sasser, Olsen et Wyckoff, 1982.

² Thomas, 1975 ; Kotler, 1980.

³ Chase, 1978, 1981.

⁴ Maister et Lovelock, 1982 ; Maister, 1983 ; Johnston et Morris, 1985.

⁵ Lovelock, 1983.

- la source de valeur ajoutée : le personnel en contact (*Front Office*) ou le support physique (*Back Office*)¹;

- la dominance du produit ou du processus²

R. Silvestro, L. Fitzgerald, R. Johnston et C. Voss ont mené une étude dans laquelle ils ont croisé ces six dimensions avec le nombre quotidien de clients du service³. Ils concluent que plus le nombre de clients augmente et plus :

- le service devient mécanisé,
- la durée du contact prestataire/client se réduit,
- la degré de personnalisation diminue,
- le niveau de jugement du prestataire décroît,
- la valeur ajoutée dépend du support physique,
- l'importance du produit domine.

Cette étude apporte une nouvelle typologie des services :

- *les services professionnels* s'appliquent aux organisations et se distinguent par un nombre réduit de transactions, un service hautement personnalisé et orienté sur les processus, une durée du contact prestataire/client assez élevée, une valeur ajoutée dégagée par le personnel, un jugement important consacré à la satisfaction des besoins du client.

- *Les services de masse* s'appliquent aux organisations ayant un nombre élevé de transactions, impliquant une durée réduite du contact prestataire/client et une faible personnalisation. L'offre est plutôt orientée sur le produit, sa valeur ajoutée par le support physique. Le jugement du personnel est faible.

- *Les services en atelier spécialisé* s'appliquent aux organisations dont la durée du contact prestataire/client, le degré de personnalisation, le volume de transactions et le degré de jugement du personnel les positionnent entre les deux autres types de services.

Ces différentes classifications nous aiderons par la suite à déterminer s'il existe des adaptations spécifiques suivant le type de service lors de la mise en place de la méthode ABC/ABM.

¹ Maister, 1983.

² Johnston et Morris, 1985.

³ R. Silvestro, L. Fitzgerald, R. Johnston et C. Voss, *Towards a classification of service processes*, *International Journal of Service Industry Management*, Vol. 3 n°3, 1992.

Section 2- Le poids du secteur des services

Le paysage économique s'est beaucoup transformé au cours du vingtième siècle. La part des services dans l'activité totale n'a cessé d'augmenter au dépend de l'industrie. Aujourd'hui, les deux tiers (environ 64%) de la population active, travaillent dans le secteur des services, et il y a autant d'employés (environ 27%) que d'ouvriers¹.

Le tableau 4.1 permet de suivre, depuis le début du siècle en France, les transformations de la structure de la population active employée selon les trois grands "secteurs" (primaire, secondaire, tertiaire), en distinguant, au sein du secteur tertiaire, les activités marchandes et non marchandes.

Tableau 4.1- France - Emploi total selon cinq secteurs depuis 1906²

(en % de l'emploi total)

	1906	1936	1954	1960	1970	1980	1988	1989	1993	1995
Agriculture	43,2	37,0	26,6	21,6	13,0	8,4	6,5	6,2	5	4,7
Industrie	25,0	25,2	28,0	29,3	29,1	26,6	22,6	22,4	20	19,1
Bâtiment	3,9	4,3	7,0	7,7	9,5	8,5	7,2	7,2	6,8	6,7
Tertiaire marchand (y compris commerce et santé)	21,1	25,0	25,6	27,7	33,1	39,3	44,0	44,6	40,9	41,1
Tertiaire non marchand	6,8	8,5	12,9	13,7	15,2	17,1	19,7	19,5	27,3	28
<i>Total tertiaire</i>	<i>27,9</i>	<i>33,5</i>	<i>38,5</i>	<i>41,4</i>	<i>48,3</i>	<i>56,4</i>	<i>63,7</i>	<i>64,1</i>	<i>68,2</i>	<i>69,1</i>

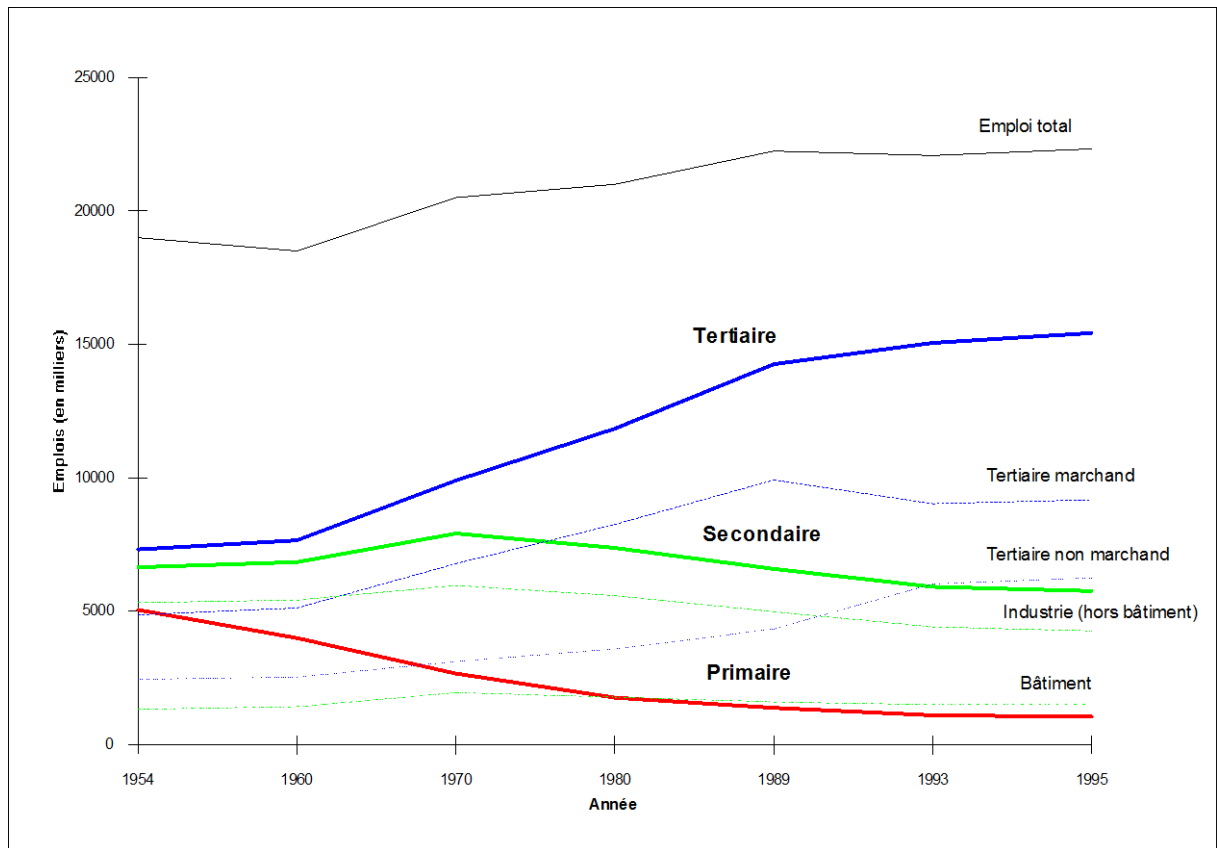
Le mouvement de tertiairisation de l'emploi s'est accéléré dans la deuxième moitié du XX^{ème} siècle, en particulier à partir des années soixante. Le poids du secteur tertiaire est passé de 27,9% en 1906 à 38,5% en 1954. Jean Gadrey s'étonne que cette tertiairisation ait progressé aussi vivement de 1960 au milieu des années soixante-dix, en période de croissance économique (et de progression des effectifs industriels), que dans la période de croissance ralentie (et de régression de l'emploi industriel) qui a suivi. Le graphique 4.1 visualise cette croissance régulière.

¹ Cf. p. 2 dans Fessard Jean-Luc, Le temps du service. Relever le défi du temps dans les activités de service, Dunod (Paris), 1993.

² INSEE, Annuaire rétrospectif de la France, 1948-1988, et Annuaire statistique de la France, 1990 et Comptes et indicateurs économiques - Rapport sur les comptes de la Nation 1995.

Pour 1906 et 1936, estimations à partir des séries de l'annexe 2 du recensement de 1962. Les activités de distribution d'eau, de gaz et d'électricité sont comptées, en 1906 et 1936, avec les services non marchands, de même que les services de "transmissions et radio".

Graphique 4.1- Les transformations de la structure sectorielle de l'emploi en France depuis 1954¹



Le tableau 4.2 distingue quatre grandes branches au sein du secteur tertiaire. Il permet d'analyser plus finement la forte tertiarisation des vingt-cinq dernières années. Les données sont celles de l'emploi intérieur par branche telles qu'elles figurent dans les comptes nationaux. Elles diffèrent de celles du tableau 4.1, d'une part en raison de traitements spécifiques effectués dans le cadre comptable national, d'autre part parce que ces séries utilisent la "base 1980" de la comptabilité nationale, dans laquelle la santé et l'action sociale publiques (hôpitaux en particulier) sont répertoriées avec les services non marchands.

¹ INSEE, *Annuaire rétrospectif de la France, 1948-1988*, et *Annuaire statistique de la France, 1990*, et *Rapport sur les comptes de la nation de 1995*.

Tableau 4.2- L'emploi intérieur par grande branche tertiaire¹

(en % de l'emploi total depuis 1970)

	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1993	1995
Commerce (U08)	11,6	11,9	12,1	12,3	12,3	12,3	12,1	12,1
Transports et télécommunications (U09)	5,1	5,2	5,4	5,8	5,9	5,9	5,8	5,7
Services marchands (U10 seuls)	(11,6)	(13,0)	(15,1)	(16,3)	(19,4)	(19,8)	(20,3)	(21,2)
- y compris banques et assurances (U10 à U13)	13,5	15,4	17,6	19,1	22,1	22,5	23	23,9
- dont : aux entreprises (T33)	(4,0)	(4,6)	(5,9)	(6,3)	(8,3)	(8,5)	(8,7)	(9,3)
Services non marchands (U14) y compris santé et action sociale publiques	18,6	20,2	21,9	24,9	25,1	25,4	27,3	28
<i>Total tertiaire</i>	<i>48,8</i>	<i>52,7</i>	<i>57,0</i>	<i>62,1</i>	<i>65,4</i>	<i>66,1</i>	<i>68,2</i>	<i>69,1</i>

Jean Gadrey distingue trois types de tertiaire, du point de vue des rythmes de croissance²:

- Un tertiaire à croissance lente, voire en situation de stagnation (il s'agit toujours des variations du poids relatif dans l'emploi total), ce qui n'exclut pas d'intenses restructurations internes : le commerce, les transports et télécommunications.
- Un tertiaire à croissance explosive : celui des services marchands aux ménages et, plus encore, de la santé et des services aux entreprises.
- Un tertiaire à croissance régulière mais plus modeste : celui des services non marchands *hors santé publique*.

Il faut préciser que les emplois dans le domaine des services ne se trouvent pas seulement dans les entreprises de service. Ainsi, comme le précisent James Brian Quinn, Thomas L. Doorley et Penny C. Paquette environ 76% des travailleurs américains sont employés dans les industries considérées comme étant de service : communications, transports, santé, distribution de gros et de détail, services financiers³. Parmi ceux qui travaillent dans les sociétés industrielles, 65% à 75% réalisent des opérations de service allant des activités critiques liées à la production comme la recherche, la logistique, la maintenance, et les produits et processus liés aux personnels des services indirects comme la comptabilité, les services juridiques, la finance, et le personnel. En tout, les services représentent plus des trois quarts des coûts totaux dans la plupart des entreprises américaines.

Les auteurs précisent, en outre, que le rôle des services dans l'apport de valeur est aussi plus important. Il n'y a pas si longtemps, une grosse part de la valeur ajoutée venait des processus de production qui transformaient les matériaux de base. Maintenant, la valeur ajoutée vient de plus en plus des progrès technologiques, de l'amélioration de l'aspect, de l'image du produit, et d'autres attributs que seuls les services peuvent créer.

¹ INSEE, *Vingt Ans de comptes nationaux 1970-1989*, et *Rapport sur les comptes de la nation de 1995*.

² Cf. p. 10 dans Gadrey Jean, *L'économie des services*, collection Repères, éditions La découverte (Paris), 1992.

³ Cf. p. 58 dans Quinn James Brian, Doorley Thomas L. et Paquette Penny C., *Beyond Products : Services-Based Strategy*, *Harvard Business Review*, march-avril 1990.

Par ailleurs, les tableaux 4.3 et 4.4 regroupent des statistiques sur la contribution des services au PIB (valeur ajoutée) et à l'emploi publiées par l'O.C.D.E.¹. Ils nous permettent d'analyser les différences entre les pays en ce qui concerne les services.

Tableau 4.3- La contribution des services au PIB (valeur ajoutée)										
% du PIB										
	<i>Commerce de gros et de détail, restaurants, hôtels</i>		<i>Transports, entrepôts, communications</i>		<i>Banques, assurances, affaires immobilières, services fournis aux entreprises</i>		<i>Services fournis à la collectivité, services sociaux, services personnels</i>		<i>Branches non marchandes des administrations publiques</i>	
	1993	1983	1993	1983	1993	1983	1993	1983	1993	1983
<i>Allemagne</i> ²	10,3	10,1	5,5	5,7	12,5	12,7	20,5	14,5	10,3	11,7
<i>Belgique</i>	18,4	16,0	8,0	7,4	5,0	5,0	21,1	18,4	11,9	13,8
<i>Espagne</i>	20,9	20,2	5,3	5,6	17,5	17,7	5,8	5,7	12,1	11,6
<i>Etats-Unis</i>	16,8	16,7	6,0	6,4	24,8	20,1	12,4	11,6	12,5	12,5
<i>France</i>	15,0	14,5	5,9	5,9	22,4	17,4	6,1	4,7	17,0	17,1
<i>Italie</i>	18,2	18,9	6,3	5,3	26,3	20,4	1,0	0,8	12,8	12,0
<i>Royaume-Uni</i>	12,2	11,2	7,0	6,2	20,5	16,1	5,1	4,3	21,2	22,1
Tableau 4.4- La contribution des services à l'emploi										
% de l'emploi total										
<i>Allemagne</i> ³	16,9	15,9	5,6	5,7	3,2	3,0	18,0	13,8	14,7	15,4
<i>Belgique</i>	19,7	19,2	6,3	6,9	3,9	3,7	21,6	17,1	19,3	19,9
<i>Espagne</i>	22,2	20,4	5,5	6,2	4,9	4,3	9,5	8,8	15,0	13,4
<i>Etats-Unis</i>	22,4	22,1	4,2	4,4	15,2	12,4	17,5	14,8	14,5	15,4
<i>France</i>	17,4	17,2	5,8	5,7	10,8	8,1	6,8	5,4	26,3	23,4
<i>Italie</i>	21,7	20,3	6,4	6,1	15,3	11,0	3,0	2,5	16,1	14,9
<i>Royaume-Uni</i>	19,8	19,6	5,6	6,1	12,0	8,7	11,9	7,6	19,6	22,4

¹ O.C.D.E., O.C.D.E. en quelques chiffres - statistiques sur les pays membres - édition 1995, *L'observateur de l'O.C.D.E.*, juin-juillet 1995, 73 p.

² Ex RFA uniquement.

³ Ex RFA uniquement.

Les situations varient d'une nation à l'autre, puisque les secteurs les plus contributeurs au PIB et à l'emploi ne sont pas les mêmes suivant le pays.

Le commerce de gros et de détail, les restaurants et hôtels, de même que la banque, les assurances, les affaires immobilières, les services fournis aux entreprises et à la collectivité, et les services sociaux occupent un poids croissant dans le produit intérieur brut et dans l'emploi des pays répertoriés. Le secteur du transport, des entrepôts et des communications est en stagnation. Les branches non-marchandes des administrations publiques enregistrent une légère baisse dans le poids qu'elles représentent dans le PIB entre 1983 et 1993. En revanche, l'évolution de leur contribution à l'emploi est contrastée suivant les pays (en hausse pour la France, l'Italie et l'Espagne, et en baisse pour l'Allemagne, la Belgique, les Etats-Unis et le Royaume-Uni).

Nous observons également que le commerce, les restaurants et les hôtels, les services fournis à la collectivité, les services sociaux, et les services personnels ainsi que les branches non-marchandes des administrations publiques ont une contribution à l'emploi supérieure à la contribution au PIB. En revanche, c'est le contraire pour les banques, assurances, affaires immobilières, et services aux entreprises dont la valeur ajoutée est supérieure.

Ces différentes données statistiques nous permettent de conclure que le poids du tertiaire est en forte croissance. Ce secteur évolue beaucoup et c'est l'une des raisons qui pousse les entreprises à vouloir adopter de nouvelles méthodes de comptabilité et de contrôle des coûts. Cela explique en partie pourquoi la méthode ABC est de plus en plus utilisée dans le domaine des services.

Section 3- Les spécificités des services par rapport au domaine industriel

Maintenant que nous avons défini et mesuré l'importance du développement des services, nous pouvons aborder plus avant notre sujet. Nous allons tenter de comprendre quelles sont les spécificités des services par rapport au domaine industriel, ce qui nous aidera par la suite à déterminer les adaptations nécessaires, s'il y en a, à apporter à la méthode ABC.

Nous verrons toutes sortes de différences qui ont pour point commun une difficulté plus importante d'aborder le domaine des services, car les services sont plus immatériels, leur frontière est plus floue et il est plus difficile de les mesurer.

Nous observerons que la méthode ABC a d'abord été employée dans le domaine productif et qu'elle commence à être adoptée dans le secteur des services pour plusieurs raisons. Ces dernières sont liées aux transformations du monde économique : que ce soit au niveau macro-économique, de l'entreprise ou des activités de service et de support.

1- Le paysage économique se modifie, mettant l'emphase sur les activités de service

Les activités de service se développent comme nous l'avons vu dans la première section de ce chapitre. Il y a plusieurs explications à ce phénomène. On peut dire que cette montée des services par rapport au domaine industriel entraîne les entreprises à chercher à faire des gains de productivité là où ils sont possibles aujourd'hui.

Pour comprendre cette montée des services et voir si elle est durable, plusieurs explications sont proposées.

- Les services augmentent plus en valeur qu'en volume

Le modèle de Fischer-Clark explique la montée des services par une combinaison de facteurs de demande (saturation de la demande de biens et déplacement vers les services) et d'offre (progression de la productivité forte dans l'industrie et lente dans les services). Le second type de facteurs étant plus décisif, les prix relatifs à la hausse des services font que les services augmentent plus en valeur qu'en volume. A la limite, la part des services en volume dans le PIB n'augmenterait guère (dans le temps ou avec le niveau de développement)¹.

¹ Jacques De Bandt explique que cette interprétation repose sur un certain nombre d'idées ou hypothèses a priori, en fait intenable.

- *Le domaine de la production décroît, donc le secteur des services est proportionnellement plus important*

Un autre type d'explication de la montée des services se réfère au développement de la "sphère de circulation"¹. En fait, ce n'est pas cette croissance de soi qui est significative, mais son expansion alors qu'au contraire la "sphère de la production" est en crise. Compte tenu de la crise du système technique et industriel, les concurrences s'exacerbent, tandis que les capitaux disponibles cherchent d'autres formes de valorisation. Les valeurs ajoutées industrielles ne sont réalisées que moyennant des activités de "débouché" (marketing, publicité) accrues qui se neutralisent partiellement, tandis que s'accroissent les activités d'arbitrage et de spéculation. On peut aussi considérer ces activités comme représentant des "coûts d'organisation" croissants de la circulation des produits et des capitaux, dont une partie cependant ne serait qu'un avatar de la crise.

- *Les services ont de faibles barrières à l'entrée*

Une autre interprétation consiste à voir dans la montée des services, du moins de l'emploi dans les services, surtout un phénomène de transition lié à la crise. Dans la mesure, en effet, où le système technique et industriel est remis en cause, des emplois y sont détruits en quantité, les actifs ainsi refoulés cherchant alors à se créer leurs propres emplois et revenus dans des activités à faibles barrières à l'entrée. C'est l'effet "éponge" du tertiaire face à la montée du chômage².

- *Beaucoup de services sont en fait des liens entre les activités productives*

Avec cette montée des services, l'entreprise ne possède plus les mêmes caractéristiques, elle devient un lieu où les services prennent une part très importante et jouent un rôle de lien entre les différentes activités productives et industrielles. Selon Ronald W. Jones et Henryck Kierkowski³:

"...lorsque la production d'une entreprise croît, on passe progressivement à une fragmentation de blocs de production reliés par des services : de coordination, administratifs, de transport, financiers.

Cette fragmentation, y compris spatiale, peut s'opérer au niveau international, en fonction de la disparité des productivités et coûts des facteurs et donc des avantages comparatifs.

La baisse des prix (relatifs) de certains services (transport, communication) - ceux en particulier qui sont impliqués dans les liens par les services, au niveau international - favorise ce processus de fragmentation."

Jacques De Bandt précise qu'il est nécessaire de gérer la complexité croissante des systèmes techniques et économiques⁴. Tout un ensemble de phénomènes - taille des organisations, internationalisation, urbanisation, technologies, systèmes de communication et transport, épuisement de ressources - se traduisent soit par des rendements décroissants, soit par des

¹ Cf. p. 39-40 dans De Bandt Jacques, *Les services. Productivité et prix*, economica (Paris), 1991.

² Cf. p. 39-40 dans De Bandt Jacques, *Les services. Productivité et prix*, economica (Paris), 1991.

³ Cf. p. 33 dans De Bandt Jacques, *Les services. Productivité et prix*, economica (Paris), 1991.

⁴ Cf. p. 39-40 dans De Bandt Jacques, *Les services. Productivité et prix*, economica (Paris), 1991.

exigences croissantes d'organisation et de gestion. La montée des services - qu'il s'agisse des services marchands ou non marchands - ne serait ainsi que le reflet de coûts d'organisation croissants. Sans doute faut-il distinguer, en la matière, ce qui tient d'une part à des besoins "d'organisation" croissants et ce qui tient, d'autre part, à défaut d'accroissement significatif de la productivité dans les services (d'organisation), aux coûts ou aux prix (relatifs) de ces tâches d'organisation. La crise s'expliquerait d'ailleurs par la croissance trop importante des coûts d'organisation.

Il explique ensuite que la montée des services est due en partie à la crise, dans la mesure où celle-ci correspond à l'épuisement du système technique qui a permis les fortes croissances des années 1950 et 1960 (dans les pays industriels à économie de marché) - et aussi à la remise en cause des normes organisationnelles correspondantes¹:

"dans cette perspective, la montée des services, surtout des services aux entreprises, et les transformations des services et de leur rôle apparaissent comme l'une des composantes de l'émergence du nouveau système technique. Les développements en la matière, inséparables de la diffusion des nouvelles technologies qui en constituent une autre composante essentielle, débouchent en particulier sur de nouvelles normes organisationnelles, c'est-à-dire des nouvelles manières d'organiser les relations techniques et économiques de travail et de production".

- La modification dans les activités de service

Les activités de service se sont considérablement développées et ont changé. Il est aujourd'hui nécessaire d'adapter les méthodes de comptabilité de gestion à ces évolutions. Jean-Luc Fessard explique que dans les années soixante, les entreprises ont surtout développé leurs services de vente². Dans les années soixante-dix, les entreprises prennent conscience de l'importance du service après-vente. Les années quatre-vingt furent celles de l'excellence et des consultants à la recherche de la qualité perdue. Les années quatre-vingt-dix seront celles du temps du service.

Le temps détermine la perception du service par le client, aussi bien :

- dans l'accès au service (trajet, file d'attente, attente téléphonique, délai de livraison...);
- dans la durée du service (amplitude d'ouverture, temps qui lui est consacré, temps de consommation...);
- dans le souvenir que le service laisse pour une éventuelle fidélisation ;
- dans la rapidité de réaction de l'entreprise en cas de problème (service après-vente, réclamation...).

Jean Gadrey propose une classification de la transformation des services en quatre phases (cf. annexe 11). Elle permet de comprendre quelles sont les préoccupations actuelles propres aux services.

De même, James A. Brimson et John Antos expliquent que le nombre de nouveaux services a augmenté de façon dramatique, car beaucoup d'organisations ont cru qu'une gamme

¹ Cf. p. 39-40 dans De Bandt Jacques, *Les services. Productivité et prix*, economica (Paris), 1991.

² Cf. p. 5 dans Fessard Jean-Luc, *Le temps du service. Relever le défi du temps dans les activités de service*, Dunod (Paris), 1993.

complète de services attirerait les consommateurs¹. Ainsi, alors que le nombre de nouveaux services augmentait, très peu d'anciens services étaient abandonnés. Le nombre de services a donc proliféré. Ils citent l'exemple du service de réparation des ordinateurs qui doit assurer le service pour les puces des vieux PC XT, 286 AT, 386, 386SL, 486, alors que le Pentium et le 686 sont lancés.

Alain Burlaud et Claude Simon voient aussi que les activités de support se développent rapidement tant à l'intérieur de l'entreprise, qu'à l'extérieur avec la croissance des activités de conseil aux entreprises². A l'image de ce qui se passe dans les économies des pays industrialisés, le secteur tertiaire devient l'activité stratégique au sein des entreprises même lorsque celles-ci appartiennent au secteur secondaire. C'est dans ce secteur également que se fait l'essentiel de la création de valeur. Pour le comptable, cela se traduit par une expansion rapide des charges indirectes, lesquelles ont vocation à devenir, de ce fait, la préoccupation majeure des responsables des systèmes d'information pour la gestion en lieu et place des charges directes³. Ils citent l'exemple de Hewlett-Packard qui montre l'exceptionnelle productivité des activités qui se situent en amont de la production⁴:

"Entre la sortie du premier et du troisième modèle de la série HP150, dix neuf mois se sont écoulés ; le nombre de composants a été réduit de 500 à 150, les coûts de matière ont baissé de 50%, les temps d'assemblage de 66%⁵. De tels exemples remettent évidemment en cause la pertinence des mesures d'écart sur matière et main-d'oeuvre directe, et de l'analyse de ces écarts en volume et prix. Après la conception du produit et de son mode de production, c'est dans les temps hors gamme (c'est-à-dire les temps de stockage et manutention essentiellement que se situent les plus importants gisements de productivité. Mais eux non plus ne sont pas analysables selon les méthodes traditionnelles.

Au-delà des remarques ponctuelles que nous venons de faire, c'est tout le modèle de l'entreprise sous-jacent aux coûts complets selon la méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse qui est en cause. Il accuse un décalage par rapport à la réalité qui fait douter de sa pertinence".

On voit donc que les entreprises se focalisent de plus en plus sur la notion de service. Elles doivent donc effectuer un contrôle plus strict de ces coûts qui représentaient une faible part autrefois. De même, les méthodes traditionnelles de comptabilité et de contrôle des coûts ne sont plus adaptées à l'entreprise d'aujourd'hui. Les managers se tournent donc de plus en plus vers des méthodes comme l'ABC et l'ABM.

¹ Cf. p. 42 dans Brimson James A. and Antos John., *Activity-Based Management for service industries, government entities and nonprofit organisations*, John Wiley & son, New-York, 1994.

² Cf. p. 219 dans Burlaud Alain, Simon Claude, *La comptabilité de gestion*, Vuibert, 1993.

³ Cf. p. 17 dans Pierre Mévellec, *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Editions comptables Malesherbes, 1991.

⁴ Cf. p. 219 dans Burlaud Alain, Simon Claude, *La comptabilité de gestion*, Vuibert, 1993.

⁵ Cf. p. 237 dans W. Bruns et R. Kaplan, *Accounting and Management : Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, 1987.

2- La prestation de service est difficile à définir et à délimiter

Jean Gadrey précise qu'il existe deux types de difficultés conceptuelles pour définir les services. La première tient au fait que la frontière entre l'industrie et les services est loin d'être clairement délimitée¹. Une entreprise de restauration vend-elle des biens ou des services ? Est-elle plus proche d'une logique commerciale (cas de la restauration rapide) ou d'une logique de prestation de services ? Inversement, une entreprise classée dans l'industrie, mais qui vend des capacités et non pas des biens manufacturés n'est-elle pas proche, à certains égards, de l'idée de prestation ?

Le second type de difficultés se situe au sein du secteur tertiaire, où des problèmes de frontière existent. Dans les services, il est plus difficile (et souvent impossible) de s'appuyer sur des nomenclatures de produits : en face de la plupart des activités industrielles, il est possible de faire figurer, comme le fait la comptabilité nationale, une nomenclature très détaillée de "produits". On trouve par exemple, pour les seules "industries de la viande", une cinquantaine de "produits". Mais quels "produits" associer, par exemple, au grand commerce d'alimentation générale (les seules distinctions possibles porteront sur les "formules" de distribution : hypermarchés, supermarchés, etc.), aux transports ferroviaires, au secteur hospitalier, ou aux grandes administrations publiques ? Cela explique également pourquoi, dans les nomenclatures des branches de la comptabilité nationale, les activités tertiaires, qui regroupaient en 1991 les deux tiers de l'emploi en France, représentent moins de la moitié des branches répertoriées : 14 des 39 branches de la nomenclature dite NAP 40 et 44 des 99 branches de la nomenclature dite NAP 100.

Thierry Garrot explique aussi qu'il est difficile de définir le produit dans le secteur non industriel². Il cite l'exemple de la polémique autour de la facturation des chèques : les banques cherchaient à distinguer le compte courant de la mise à disposition des chéquiers cherchant à distinguer deux produits différents alors que le client ne voyait qu'une prestation de service complète.

Il cite aussi l'exemple de l'expert-comptable et se demande ce qu'il vend : "s'il s'agit d'un gros cabinet, il aura non seulement les missions classiques de tenue de comptabilité, mais il exécutera aussi des missions de conseils fiscaux, de conseils en gestion, ou d'autres types de conseils comme le financement d'un projet. Quel est ou quels sont ses produits ?

Est-ce un nombre d'heures passées sur le dossier ?

Est-ce les comptes annuels et les autres déclarations légales ?

Est-ce des réponses ponctuelles aux interrogations du client ?

Est-ce des études approfondies sur un dossier particulier ? Et dans ce cas, toutes les études sont-elles un produit unique ou faut-il distinguer les différents types d'études suivant le sujet ?"

¹ Cf. p. 7-8 dans Gadrey Jean, *L'économie des services*, collection Repères, éditions La découverte (Paris), 1992.

² Cf. p. 13-16 dans Garrot Thierry, *La gestion à base d'activités : réflexions sur les notions de base*, cahier n°94/08 du RODIGE IAE de Nice, juillet 1994.

Thierry Garrot précise que ces difficultés seraient encore plus importantes pour les services non marchands et publics ou semi-publics : "il n'y a plus de possibilité d'avoir recours au marché pour définir les produits. Ces organismes reçoivent des dotations et doivent remplir une mission. Ils devront soigner, former, enseigner, payer des personnes, collecter des fonds, etc. Mais en face de ces missions quels sont les produits ? Est-ce le malade, l'étudiant en fin de cycle, le diplôme, la personne payée ou le chèque reçu ?"

Véronique Malleret note alors qu'il ne peut y avoir évaluation d'un service que s'il existe un consensus sur sa mission et sur les objectifs qu'il doit atteindre¹. Or les services fonctionnels travaillent souvent avec une description floue et ambiguë des résultats à atteindre.

D'ailleurs, James C. Anderson et James A. Narus font remarquer que la méthode ABC est moins souvent appliquée dans le domaine des services². Ils expliquent cela par le fait que les entreprises définissent rarement concrètement ce qui constitue un service et ses différents niveaux. Par exemple, la « résolution d'un problème technique » peut aller du vendeur qui indique par téléphone d'utiliser la pièce A plutôt que la B à l'équipe d'ingénieurs qui travaille des mois avec un client pour redéfinir un mauvais processus de fabrication. A cause de cette définition imprécise, les managers ont des difficultés à déterminer quel client consomme quel service et à lui allouer des coûts.

Véronique Malleret rappelle à ce propos que la mesure du résultat des services peut s'avérer malaisée du fait des caractéristiques nombreuses du produit³. On ne produit pas x produits en un mois comme dans le domaine industriel, on parle d'ailleurs plutôt d'une offre de service qui comporte :

- le service *stricto sensu* (produit de base),
- le prix,
- le temps d'attente (capacité, débit),
- l'amplitude d'ouverture,
- la densité géographique,
- la qualité de la relation interpersonnelle,
- la fiabilité...

¹ Cf. p. 14 dans Malleret Véronique, Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires, thèse de doctorat, Université Paris IX - Dauphine, 1993, 334 p.

² Anderson James C., Narus James A., Capturing the value of supplementary services, *Harvard Business Review*, january-february 1995, pp. 75-83.

³ Cf. p. 114 dans Malleret Véronique, Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires, thèse de doctorat, Université Paris IX - Dauphine, 1993, 334 p.

La mesure de résultats implique de considérer l'ensemble de ces caractéristiques. Or, leur importance relative peut varier d'un client à l'autre, chez un même client d'un jour à l'autre, dans les objectifs de l'organisation en fonction de sa stratégie.

Par ailleurs, Jean Gadrey explique que des analyses se réfèrent explicitement au caractère improductif des services, ou de certains d'entre eux¹. Les services ne sont pas considérés comme créateurs de richesses. Ils peuvent constituer un "mal nécessaire", pour autant qu'on en contienne l'expansion. La crise (ou le ralentissement économique) des économies développées, à partir des années soixante-dix, est largement imputée à l'importance et au coût social excessifs des activités tertiaires. On peut citer à ce titre en France certaines des interprétations d'Attali (1981), Aglietta (1976), Aglietta et Brender (1984), et Lorenzi, Pastre et Toledano (1980). A l'étranger, l'ouvrage le plus incisif de ce point de vue est probablement celui publié en Grande-Bretagne en 1978 par Bacon et Eltis sous le titre évocateur de *Too Few Producers* ("Trop peu de producteurs"). Jean Gadrey montre aussi que des analyses de la dynamique industrie-services font jouer à l'industrie le rôle moteur. On trouve ici, d'une part, des approches de la compétitivité internationales selon lesquelles l'industrie déterminerait les performances économiques d'ensemble d'un pays et, par ce biais, l'expansion tertiaire autorisée². D'autre part, certaines analyses menées dans des cadres nationaux entendent, elles aussi, démontrer que les services sont "subordonnés" à l'industrie, en ce sens que l'activité industrielle aurait d'importants effets induits sur son environnement de services, la réciproque étant beaucoup moins vraie. A cela s'ajouterait le fait que l'industrie crée plus de valeur ajoutée par salarié, qu'elle "tire" les salaires des services, que sa productivité progresse plus rapidement et qu'elle serait le lieu des innovations technologiques majeures³.

James C. Anderson et James A. Narus expliquent d'ailleurs que la méthode ABC est plus largement appliquée dans le secteur industriel que dans le domaine des services par le fait que dans beaucoup de sociétés on a tendance à moins se focaliser sur les services rendus à la clientèle⁴. Le produit garde un rôle central, reprenant ainsi l'idée que l'industrie joue un rôle moteur. Ainsi, les auteurs citent l'exemple du vendeur qui promet un niveau extraordinaire de service au client afin de conclure la vente. Le service et les coûts de vente seront enregistrés en coûts fixes du département « production ». Le client et le vendeur ne supportent pas le coût de ce service. Il sera alors difficile à l'entreprise de mesurer le coût de ceux-ci, car il est noyé dans la masse des coûts de production. Cela explique qu'il soit plus difficile et moins fréquent d'utiliser ABC dans le domaine des services.

¹ Cf. p. 28-31 dans Gadrey Jean, *L'économie des services*, collection Repères, éditions La découverte (Paris), 1992, 125 p.

² Delmas (1991), Cohen et Zysman (1987), Mit (1990).

³ Cohen et Zysman (1987), chap. 1 et 4, et Delmas (1991), chap. 3.

⁴ Anderson James C., Narus James A., *Capturing the value of supplementary services*, *Harvard Business Review*, january-february 1995, pp. 75-83.

De même, Véronique Malleret indique que les activités discrétionnaires et de service se caractérisent par une faiblesse du marché¹. Elle se réfère au sens commun du mot marché et non pas à sa définition en théorie économique. Ainsi, soit le marché n'existe pas en tant que tel (c'est le cas de certains services publics), soit le marché est faiblement concurrentiel (par exemple, pour les hôpitaux pour lesquels le critère de proximité est primordial), soit le marché existe, mais l'entreprise se refuse à l'utiliser pour des raisons de confidentialité, d'avantage stratégique (par exemple pour des activités de recherche).

Nous pouvons ajouter que le domaine des services se caractérise par l'existence de sociétés de plus petites tailles et par le recours plus fréquent à des stratégies de niches. Cela concoure également à une faiblesse du marché dans le sens où il existe moins de concurrents directs avec lesquels on puisse totalement se comparer. Notons qu'il existe néanmoins des concurrents qui proposeront un service peut être différent, mais qui répondra au même besoin.

Ainsi, Ronald Lewis souligne que les industries de production sont idéales pour des systèmes de comptabilité de gestion hautement structurés et standardisés. Les industries de service et marketing ne le sont pas. Elles nécessitent une emphase sur les techniques de prises de décisions flexibles et opportunes².

3- Les activités de service et la sous-traitance

Aujourd'hui, comme le soulignent James Brian Quinn, Thomas L. Doorley et Penny C. Paquette, de nombreuses sociétés choisissent de garder le contrôle en interne des éléments clés de la stratégie et de sous-traiter le reste avec des coûts de transaction minimaux³. Dans de telles sociétés, l'organisation est réduite le plus possible. La société ne garde que le strict nécessaire pour délivrer au consommateur la plus grande valeur possible du coeur de ses compétences - et sous-traite le plus possible le reste. Le résultat est que le management se focalise sur ce qu'il fait le mieux, évitant de se disperser, et alloue ses ressources organisationnelles et financières plus avantageusement que les stratégies traditionnelles.

Dans ce cadre, la méthode ABC peut s'avérer être un outil précieux. Une des raisons pour lesquelles la méthode ABC est particulièrement adaptée au domaine des services est le fait qu'elle permet d'effectuer des comparaisons avec l'extérieur, notamment dans le cadre du benchmarking ou de la sous-traitance. Avec ABC, les sociétés peuvent comparer les coûts de leurs activités avec des filiales du groupe auquel elles appartiennent, avec des concurrents, ou avec des entreprises de secteurs différents mais qui ont une ou plusieurs activités comparables. Elles peuvent aussi comparer le coût d'une activité pratiquée en interne avec le prix proposé par la sous-traitance et choisir ou non d'externaliser celle-ci. Or, il est parfois plus

¹ Cf. p. 116 dans Malleret Véronique, *Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires*, thèse de doctorat, Université Paris IX - Dauphine, 1993, 334 p.

² Lewis Ronald J., *Activity-Based Costing for Marketing and Manufacturing*, Quorum Books, Westport (Connecticut), 1993, 234 p.

³ Cf. p. 58 dans Quinn James Brian, Doorley Thomas L. et Paquette Penny C., *Beyond Products : Services-Based Strategy*, *Harvard Business Review*, march-avril 1990.

facile d'externaliser une activité de service qu'une activité industrielle, si l'on considère qu'elles sont facilement redéployables du fait de plus faibles investissements en matériel lourd de production. Véronique Malleret explique ainsi que le recours à des services externes et le développement de services internes de l'entreprise ne sont pas des formes concurrentes mais complémentaires de réponse à des besoins de services croissants¹. On assiste simultanément à un fort développement de la sous-traitance tertiaire et à un accroissement de la part relative des activités de service dans l'entreprise. Les facteurs traditionnels de recours à l'extérieur sont repris par J. C. Delaunay²: l'entreprise recherche des coûts plus faibles, une meilleure flexibilité (souplesse, disponibilité), et une meilleure qualité (dans des domaines où le maintien à niveau des compétences nécessite une forte spécialisation et un volume conséquent de travail). J. C. Delaunay souligne également le rôle de motifs plus qualitatifs : le recours à un oeil neuf, à un acteur moins impliqué dans l'entreprise.

Par ailleurs, la pression concurrentielle incite les entreprises à se « recentrer sur leurs métiers », c'est-à-dire à sous-traiter les activités qui ne sont pas au coeur de leur savoir-faire. La méthode ABM consiste d'ailleurs, entre autres, à distinguer les activités principales et les activités secondaires que l'entreprise peut sous-traiter. Dans une autre perspective, reprenant les théories de Chandler et d'Olivier Williamson, C. Sauviat rappelle que les structures des firmes ont favorisé l'externalisation de certains services spécifiques³. Ainsi, lorsqu'une entreprise remplace une structure fonctionnelle par une structure multi-divisionnelle, les divisions, pas toujours dotées des personnels techniques nécessaires, vont avoir tendance à sous-traiter des tâches fonctionnelles spécifiques. Ceci est toutefois loin de constituer un fait établi, de fortes disparités géographiques pouvant être constatées, de même que des variations dans le temps des politiques des entreprises.

C. Fontaine souligne⁴: « La part des emplois de services dans l'industrie en France, bien loin d'avoir été réduite par la tendance à l'externalisation, va en augmentant. Interpréter la croissance des activités de service aux entreprises comme un simple phénomène de transfert rend mal compte de la réalité... ». L'externalisation des fonctions de service n'est qu'un mode de satisfaction - de plus en plus fréquent - de besoins en forte expansion.

¹ Cf. p. 33 dans Malleret Véronique, *Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires*, thèse de doctorat, Université Paris IX - Dauphine, 1993, 334 p.

² Delaunay J. C., *Services complexes ; comment optimiser leur rentabilité pour l'entreprise*, *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre 1989, pp. 48-54.

³ Sauviat C., *Les mutations de l'expertise et du conseil en France*, *Institut de Recherches Economiques et Sociales (IRES)*, n°5, hiver 1991, pp. 1-14.

⁴ Fontaine C., *Le développement des activités de service aux entreprises et dans les entreprises*, *Revue d'Economie Industrielle*, n°43, premier trimestre 1988, pp. 6-19.

4- Les différences intrinsèques entre les services et l'industrie et leur influence sur l'application de la méthode ABC

Les services comportent des différences avec le domaine industriel. Celles-ci peuvent expliquer une difficulté plus grande pour implanter ABC dans les services.

Jacques De Bandt propose de distinguer deux types d'activités de services¹:

- Celles qui ne posent pas plus de problèmes que l'industrie en matière de mesure du produit en volume ou à prix constants, parce que l'on peut s'accorder sur la nature des actes, des opérations et des produits directs, en raison de leur relative standardisation. C'est par exemple le cas des transports, de la restauration, et de nombreux services dont le point d'application est tangible et subit des transformations facilement repérables et codifiables.

- Celles qui posent un problème délicat de choix entre les diverses formes de produits directs et indirects, et pour lesquelles il n'y a pas accord des parties en présence sur la définition de "ce qui compte en priorité".

Jacques de Bandt met en évidence la relativité sociale de la définition même du produit dans les services de la seconde catégorie : le produit, contrairement à ce que laissent entendre les définitions de la comptabilité nationale, n'est pas une notion technique évidente qui s'imposerait à tous. C'est un "**construit social**", au sens de Michel Crozier.

Par ailleurs, les services sont **intangibles**². Ce sont des actes plutôt que des objets³. Toutefois, le produit d'un service est un portefeuille d'avantages dont la plupart sont intangibles (rapidité du service, qualité de l'information, ...)⁴. Pour l'achat d'une voiture, par exemple, le jugement du consommateur est influencé aussi bien par des facteurs intangibles (la beauté de la voiture, l'image qu'elle procure au conducteur si elle est luxueuse, ...), que tangibles (ses performances sur la route, sa faible consommation en carburant, ...). En ce sens, le service peut être rapproché de la définition du produit de Lancaster : « un portefeuille d'attributs ». Ainsi, pour Shostack⁵, il n'existe ni produit, ni bien pur : « les biens vendus sont plutôt des combinaisons d'éléments discrets, qui sont liés entre eux dans un ensemble sous la forme d'une molécule. Cet ensemble peut reposer sur un noyau tangible ou intangible ». Néanmoins, le client d'une entreprise de services n'a pas une perception analytique de tous les éléments du service⁶. Il les perçoit dans leur globalité et il suffit bien souvent qu'un service périphérique, même marginal, soit défaillant pour que la satisfaction globale en soit immédiatement altérée. En outre, l'immatérialité de la prestation fournie pose différents problèmes⁷:

¹ Cf. p. 145-146 dans De Bandt Jacques, *Les services. Productivité et prix*, economica (Paris), 1991.

² Rathmell, 1966 ; Shostack, 1977.

³ Parasuraman, Zeithaml et Berry, 1985.

⁴ Sasser W. E., Olsen R. P., Wyckoff D. D., *Management of Service Operations*, Boston : Allyn and Bacon, 1982.

⁵ Shostack, 1977.

⁶ Mayaux, 1991.

⁷ Dumoulin Christiane, Flipo Jean-Paul, et alii, *Entreprises de services - 7 facteurs clés de réussite*, Les éditions d'organisation, 1991, 215 p.

- elle est difficile à représenter a priori, ce qui entraîne des difficultés pour la vente (comment faire percevoir au client ce qu'il peut attendre de la prestation ?), et pour la communication (comment représenter, par quelles images et quels symboles, un objet immatériel ?) ;

- il est difficile de contrôler la qualité d'une prestation qu'on ne peut définir en termes objectifs (par exemple, comment définir la qualité ou la valeur d'une prestation de conseil ?).

Thierry Garrot souligne que **l'extrant ou l'output** pose aussi un bon nombre de problèmes¹. Les principaux viennent de la nature de l'extrant. En effet, quand l'extrant est physique ou informationnel, il est possible de l'appréhender. Mais, lorsqu'il existe une interaction entre la personne exécutant l'activité et le client de l'activité, il est difficile de savoir si l'extrant est le "fait" ou le "reçu". Quelques exemples vont permettre d'illustrer ce propos. Lorsqu'un enseignant dispense une heure de cours, est-ce que l'extrant est l'heure de cours dispensée ou les connaissances acquises par les étudiants ? De même lorsqu'une infirmière distribue un médicament à un patient, est-ce que l'extrant est le médicament distribué ou l'effet bénéfique du médicament pour le malade ?

Aux premiers abords, l'analyste retient les premiers critères à sa disposition. Ils sont simples, quantifiables, et préhensibles, ils ont toutes les caractéristiques d'un indicateur de gestion. Il sera facile au contrôleur de gestion de comptabiliser les heures de cours dispensées ou les médicaments distribués dans une journée. Mais dans ces deux exemples, il n'est pas possible de parler d'extrant au sens de produit semi-fini.

En effet, ils ne représentent pas une production. Ils sont un facteur de production en l'occurrence le travail dans ces deux cas. Quel est donc le produit associé ?

Il faut revenir au départ de notre exemple, pourquoi est-ce que le professeur dispense des heures de cours ? Pour transmettre des connaissances à ses étudiants, l'extrant produit dans ce cas est la somme des connaissances ou des compétences emmagasinées par chaque étudiant de la salle. De même, pourquoi l'infirmière distribue-t-elle un médicament au patient ? Pour améliorer l'état de santé du patient ou pour soulager sa douleur suivant le médicament, et à ce niveau, la production est différente. En effet, l'extrant concernant l'état de santé ne peut pas être abandonné, mais celui concernant le "confort" du patient pourrait très bien faire l'objet d'une décision d'abandon.

Compte tenu de ces remarques, l'extrant présente parfois de grandes difficultés pour être appréhendé. En effet, dans sa dernière forme, il est complètement immatériel et pratiquement impossible à déceler sans un certain schéma d'analyse.

B. Lanvin va un peu dans le même sens quand il explique que lorsque l'on parle d'échanges de services, on s'intéresse beaucoup plus aux échanges de facteurs sous-jacents ou aux véhicules de cet échange qu'au commerce de service lui-même qui est stricto sensu très limité². A la CNUCED une matrice est utilisée, elle rappelle que pour qu'un service traverse la frontière il faut que quelque chose traverse la frontière. Ce quelque chose c'est soit un bien, soit du

¹ Cf. p. 13-16 dans Garrot Thierry, *La gestion à base d'activités : réflexions sur les notions de base*, cahier n°94/08 du RODIGE IAE de Nice, juillet 1994.

² Cf. p. 30 dans De Bandt Jacques, *Les services. Productivité et prix*, economica (Paris), 1991.

capital, soit une personne, soit de l'information. Et en fait on pourrait tout à fait admettre que la négociation se penche sur la façon dont ces quatre véhicules traversent les frontières plutôt que de continuer à parler de services.

Alain Barcet suggère quant à lui que le service n'est jamais un output en lui-même, indépendamment de l'acte d'utilisation¹. Si le service peut s'analyser comme résultat, ce n'est pas en lui-même, c'est par les effets qu'il a sur le bien ou la personne sur qui il porte. De ce point de vue, il y a une différence fondamentale entre bien et service, le bien pouvant être mesuré en lui-même, indépendamment de ses effets, il y a place à un dénombrement des biens. Le service ne peut être mesuré que comme acte ou comme effet sans qu'il y ait possibilité d'appréhender physiquement un résultat indépendant.

De plus, Jean Gadrey, se référant à la prestation de service, avance que²: "**le "produit" serait "immatériel"**". Selon les termes d'Adam Smith, repris par Alfred Marshall, il périrait à l'instant même de sa production.". Mais il va à l'encontre des autres auteurs en ajoutant : "Mais, d'une part, nombre de services opèrent sur des réalités tout à fait tangibles qu'ils transforment matériellement (services de réparation, de restauration, médicaux), ou qu'ils déplacent spatialement ou socialement (transport, commerce). D'autre part, leurs effets peuvent être durables. Enfin, même dans le cas de services opérant sur de l'information ou des savoirs (conseils, éducation), on peut estimer, sur la base d'une conception non restrictive de la matérialité, qu'ils ont des effets repérables de transformation de réalités informationnelles et cognitives. Le fait que cette transformation n'aboutisse pas à la confection d'un nouveau bien industriel ou agricole ne signifie nullement que son résultat soit immatériel". Ceci conduit à « analyser les opérations de service à travers leur processus de réalisation plutôt qu'à travers le résultat de ce processus. Souvent d'ailleurs, on est amené à quantifier les services rendus en fonction des moyens engagés pour les réaliser, à défaut de disposer d'un moyen de mesure direct du résultat obtenu »³.

En outre, la spécificité d'un service est qu'il **est produit au moment même où il est consommé**. Les services ne peuvent donc être ni comptés, ni mesurés, ni inspectés, ni testés, ni vérifiés avant leur vente⁴. Ceci entraîne le fait que :

- *On ne peut pas stocker, ni transporter un service*. Jean Gadrey précise⁵: "leur "produit" final ne serait pas stockable, ni transportable⁶, au sens où les biens industriels et agricoles le sont. Mais les industries qui produisent de l'énergie électrique ne répondent pas au critère de

¹ Cf. p. 199 dans De Bandt Jacques, *Les services. Productivité et prix, economica* (Paris), 1991.

² Cf. p. 17-18 dans Gadrey Jean, *L'économie des services, collection Repères, éditions La découverte* (Paris), 1992.

³ Cf. p. 53 dans Chauvey Jean-Noël, *L'analyse d'activités : un outil d'information stratégique pour les services, Revue Française de Comptabilité n°279, juin 1996, pp. 51-59.*

⁴ Brignall, Fitzgerald, Johnston et Silvestro, 1991.

⁵ Cf. p. 17-18 dans Gadrey Jean, *L'économie des services, collection Repères, éditions La découverte* (Paris), 1992.

⁶ Stanback, 1979.

stockabilité du produit. Et, inversement, les services d'information électronique sont transportables".

- *La proximité et l'interaction avec le client sont très fortes.* Paul Vauthey rappelle que dans les entreprises industrielles, le personnel en contact avec la clientèle représente de 5 à 15% des effectifs ; il s'agit essentiellement des forces de vente. Dans les entreprises de service ce pourcentage dépasse souvent 90%. Or, « **la machine-outil du service, c'est l'homme** »¹. Jean Gadrey souligne²: "leur processus de production, ou prestation, supposerait une proximité et une interaction étroites entre prestataire et client ou usager³, pouvant aller jusqu'à la coproduction du résultat. Cette idée d'interaction est très importante, mais, à nouveau, elle ne correspond qu'à une fraction des situations rencontrées dans les activités tertiaires (les services de maintenance, de nettoyage, de transport de biens sont rarement dans ce cas). De plus, des relations très interactives peuvent exister entre certains fournisseurs industriels et leurs clients". Nous pouvons souligner que cette « **coproduction** » du service peut conduire l'entreprise ayant un modèle ABC à s'intéresser aux activités réalisées au sein de l'établissement, mais aussi celles réalisées par et chez le client. Par exemple, il peut être avantageux de mesurer quel est l'effet de la prise en charge de certaines activités par le client sur les coûts de production du service. Selon le cas, il pourra être plus intéressant de travailler pour des entreprises qui ont la structure adaptée pour réaliser certaines activités elles-mêmes. Cela aura un impact sur la composition du portefeuille client.

Cette forte interactivité avec le client est une source importante d'incertitude. Beaucoup d'entreprises de services tentent d'améliorer leur efficacité en standardisant leur mode de fonctionnement par l'isolement des processus de production des influences perturbatrices extérieures (principalement l'interactivité avec les clients), ou en normalisant les procédures internes à travers l'« industrialisation » de l'organisation par l'introduction de technologies tangibles (substitution de machines au personnel) ou intangibles (systèmes organisés, préplanifiés, qui se substituent aux prestations individualisées)⁴.

Paul Vauthey a analysé les désavantages structurels des services par rapport au domaine industriel (cf. le tableau 4.5). Il remarque :

- Il est un facteur critique qui n'apparaît pas, car il est commun à l'ensemble des processus ; il s'agit du contrôle de l'avancement, ou du suivi de production.

- **Le cycle service (2314)⁵ est inversé par rapport au cycle industriel (1234)⁶** avec comme conséquence l'intervention permanente du client pendant toute la durée du cycle service.

¹ Cf. p. 8 dans Vauthey Paul, *La modélisation des services intellectuels - Vendre et réaliser le service comme un produit*, Paris : Masson, 1993, 196 p.

² Cf. p. 17-18 dans Gadrey Jean, *L'économie des services*, collection Repères, éditions La découverte (Paris), 1992.

³ Funchs, 1968.

⁴ Cf. p. 54 dans Chauvey Jean-Noël, *L'analyse d'activités : un outil d'information stratégique pour les services*, *Revue Française de Comptabilité* n°279, juin 1996, pp. 51-59.

⁵ Se reporter à la numérotation à l'intérieur du tableau 4.5 dans la colonne « contexte service ».

⁶ Se reporter à la numérotation à l'intérieur du tableau 4.5 dans la colonne « contexte industriel ».

Tableau 4.5- Les désavantages structurels des services¹

Cycle	Facteurs critiques	Contexte industriel	Contexte service
Conception	Gérer les choix	1) Le client participe à la conception de manière non interactive (étude de marché, enquêtes, ...).	2) Le client participe à la conception de manière interactive.
Fabrication	Gérer les changements Améliorer la productivité Produire de la qualité	2) Le client ne participe pas à la fabrication Ce sont les machines qui produisent	3) Le client participe à la fabrication de manière interactive. Ce sont les hommes qui produisent.
Vente	Gérer la décision d'achat	3) Le produit existe	1) Le produit n'existe pas.
SAV	Gérer les dysfonctionnements.	4) Le produit est bien connu.	4) La connaissance du produit se dilue.

Le domaine des services est le royaume de **l'invisible**. On ne voit pas physiquement ce qu'on doit mesurer, ceci d'autant plus que le service est fabriqué au moment même où il est consommé. Ceci entraînera une difficulté supplémentaire pour la mesure.

Indépendamment de cela, Jean-Noël Chauvey souligne que les entreprises de service se caractérisent par une **forte prédominance des charges fixes** (plus des neuf dixièmes des charges totales)². Cela se traduit par le fait que les coûts ne sont pas modifiés en courte période par les décisions de production de prestations supplémentaires, car tous les coûts sont engagés par la mise en place de la capacité de production, indépendamment de son utilisation effective. Il en résulte qu'il est difficile de déterminer le coût d'une prestation prise individuellement. Le concept d'inducteur de coûts, au centre de l'analyse d'activités, permet de dépasser cette notion de charge fixe trop peu nuancée, par la prise en compte des divers types de décisions qui causent l'existence des coûts. L'analyse ABC intègre le fait que les activités sont générées par des décisions autres que le volume produit, et prend en considération d'autres inducteurs de coûts qui sont définis en fonction de différents « liens de causalité » pouvant exister entre les prestations et les ressources consommées génératrices de coûts. On peut ainsi mesurer directement l'impact de décisions structurelles (décision d'augmentation de la capacité de production, lancement d'une nouvelle gamme, renforcement de la normalisation des prestations, etc.).

¹ Cf. p. 119 dans Vauthey Paul, *La modélisation des services intellectuels - Vendre et réaliser le service comme un produit*, Paris : Masson, 1993, 196 p.

² Cf. p. 57 dans Chauvey Jean-Noël, *L'analyse d'activités : un outil d'information stratégique pour les services*, *Revue Française de Comptabilité* n°279, juin 1996, pp. 51-59.

Par ailleurs, Henri Bouquin évoque le fait qu'un service représente en fait du **temps** et que ceci apporte une difficulté supplémentaire par rapport au domaine industriel¹:

« Ce cas est particulièrement sensible dans les activités de service, où il est essentiel de connaître le temps passé sur chaque dossier (c'est ce temps que l'on vend), et où la saisie de ce temps pose des problèmes différents de ceux que connaît l'industrie. Chaque collaborateur doit pouvoir indiquer de façon fiable la répartition de son temps (heures facturables par client, heures non facturables), ce qui ne va pas de soi. Certains ont employé une saisie par codes barres pour alléger cette tâche, ce qui élimine une des causes du manque de fiabilité de cette opération ».

Jean Galanos rappelle ainsi que « l'origine du coût est réduite au facteur temps de travail, ce qui est une des principales critiques adressées aux comptabilités analytiques par centre d'analyse »². Or la méthode ABC utilise aussi le facteur temps pour repérer les activités significatives, et comme inducteur de coût. Jean Galanos se demande si « l'on est en présence d'une véritable démarche ABC ? ».

De plus, Jacques De Bandt explique que dans les activités de service « **le travail cesse d'être essentiellement intrant générique et devient avant tout prestation de service, c'est-à-dire engagé dans une relation** »³. Le travail générique que l'on retrouve dans la production, c'est-à-dire le travail indifférencié consistant à reproduire à l'identique les mêmes gestes ou opérations, est remplacé, dans les activités de services, par une partie non-prescrite (non réductible à des automatismes) ou imprévue. Dans les services, le travail se déploie tout au long du processus de production. Il n'est pas un intrant qui précède et entre dans le processus de production. Le travailleur se réapproprie la production de valeurs : les « instruments de production », le processus de production lui-même, la coproduction, le temps. Ceci aura une influence sur l'implantation d'un système ABC, car il faudra prendre en compte le fait que le travail est beaucoup moins automatisé et que le rôle de chaque travailleur sera plus spécifique, donc variable d'un individu et d'un client à l'autre. Ainsi, Véronique Malleret rappelle que dans le domaine des services, les processus sont incertains, ce qui recouvre deux problèmes distincts⁴:

- on n'est pas sûr d'aboutir lorsque l'on entreprend le travail (par exemple la recherche pharmaceutique) ;
- de nombreux incidents peuvent perturber le processus de production, rendant les prévisions de coûts effectuées *ex ante* caduques.

¹ Cf. p. 440 dans Bouquin Henri, *Comptabilité de gestion*, Sirey (Paris), 1993.

² Galanos Jean, *ACA : une alternative à ABC/ABM, Actes du XVII^{ème} congrès de l'AFC (Valenciennes, 30, 31 mai et 1^{er} juin 1996)*, pp. 581-598.

³ Cf. p. 251 dans De Bandt Jacques, *Services aux entreprises : informations, produits, richesses, economica* (Paris), 1995, 268 p.

⁴ Cf. p. 120 dans Malleret Véronique, *Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires*, thèse de doctorat, Université Paris IX - Dauphine, 1993, 334 p.

De même, il n'existe pas de fonction de production *a priori*¹. Il n'y a pas de décomposition du produit en un certain nombre de composantes clairement spécifiées a priori. Le service doit comporter l'adaptation à des besoins spécifiques qui ne peuvent se révéler qu'en cours de route. Ceci aura un impact lorsque plusieurs acteurs entrent dans le processus de production du service : il y aura réellement coproduction, les différents acteurs doivent travailler ensemble et non simplement échanger des composantes bien déterminées, ceci afin de s'adapter aux besoins progressivement révélés du client.

Ainsi, Thomas M. Stanback Jr et Thierry Noyelle jugent que bien que les produits et services vendus diffèrent en termes de degré de **standardisation**, la variation est beaucoup plus importante pour une gamme importante de services que pour les biens². Par exemple, les services comptables, d'ingénierie, de l'architecte, du cabinet conseil, de l'agence de publicité varient d'un client à l'autre, aussi bien en ce qui concerne la spécification des tâches qu'en ce qui concerne la qualité (qualification, temps requis, ...) des services délivrés. Si ceci est également vrai pour certains biens manufacturés (particulièrement pour les produits fabriqués sur mesure ou pour les produits industriels caractérisés par un cycle de vie court, par exemple l'électronique), c'est moins souvent le cas pour les services : les biens manufacturés tendent à être produits de manière répétitive et à être standardisés (même si une diversité de modèles ou types peut être produite), les produits agricoles sont vendus par référence à des classes standards fixées par le marché.

Si les services sont différents du domaine industriel, ils évoluent. Laurent Maruani décrit **l'évolution actuelle visant à normaliser les services**³. La certification ISO 9 000 concerne principalement des personnes impliquées dans des comportements, des procédures et ne porte pas sur des objets tangibles, stockables et échangeables par simple manipulation. Les normes d'assurance qualité ISO proviennent d'une délégation internationale « ISO/Technical Committee 176 - ISO/TC 176 » regroupant en particulier l'Afnor, l'Ansi (American National Standards Institute) et le SCC (Standard Council of Canada). C'est la prévention contre les défaillances humaines ou techniques qui guident l'esprit de cette norme, afin que le client n'ait pas à souffrir de la moindre non-conformité potentielle. Etablie en 20 chapitres - depuis la responsabilité de la direction jusqu'aux techniques statistiques en passant par diverses maîtrises - c'est une véritable modification du management, avec un appel croissant au marketing, qui s'engage. La présentation détaillée de ces normes de qualité se trouve en annexe 12.

Paul Vauthey avance que c'est la méthode qu'il faut normaliser (l'entreprise de service vend une méthode avant des hommes ou des produits)⁴. Il lui paraît difficile de formaliser la méthode en l'isolant de son contexte. Il faut alors la considérer comme l'un des composants

¹ Cf. p. 253 dans De Bandt Jacques, *Services aux entreprises : informations, produits, richesses, economica* (Paris), 1995, 268 p.

² Cf. p. 80 dans De Bandt Jacques, *Les services. Productivité et prix, economica* (Paris), 1991.

³ Maruani Laurent, *Normaliser pour dynamiser la gestion des services, Revue Française de Gestion, novembre-décembre 1995, pp. 93-98.*

⁴ Cf. p. 24-25 dans Vauthey Paul, *La modélisation des services intellectuels - Vendre et réaliser le service comme un produit*, Paris : Masson, 1993, 196 p.

d'un système¹, l'entreprise de service, système lui-même en interaction avec d'autres systèmes : les entreprises clientes, sous-traitantes.

Cette recherche de standardisation des services devrait favoriser la bonne mise en place de la méthode ABC. Elle devrait clarifier ce qu'il se passe dans l'entreprise et réduire le fait que le service est un « construit social » variant d'un client à l'autre. La mesure sera alors plus facile, car les actions seront plus prévisibles et répétitives.

Jean-Noël Chauvey rappelle par ailleurs que **la complexité et l'incertitude des activités de service se traduisent par le fait que les niveaux opérationnels ont à prendre des décisions habituellement dévolues aux niveaux supérieurs**². Un des intérêts essentiels de l'analyse d'activités réside précisément dans le fait que les systèmes d'information qu'elle génère permettent parfaitement d'intégrer les dimensions stratégiques et opérationnelles, car ils produisent des informations directement utilisables en termes de prise de décision pour au moins deux raisons :

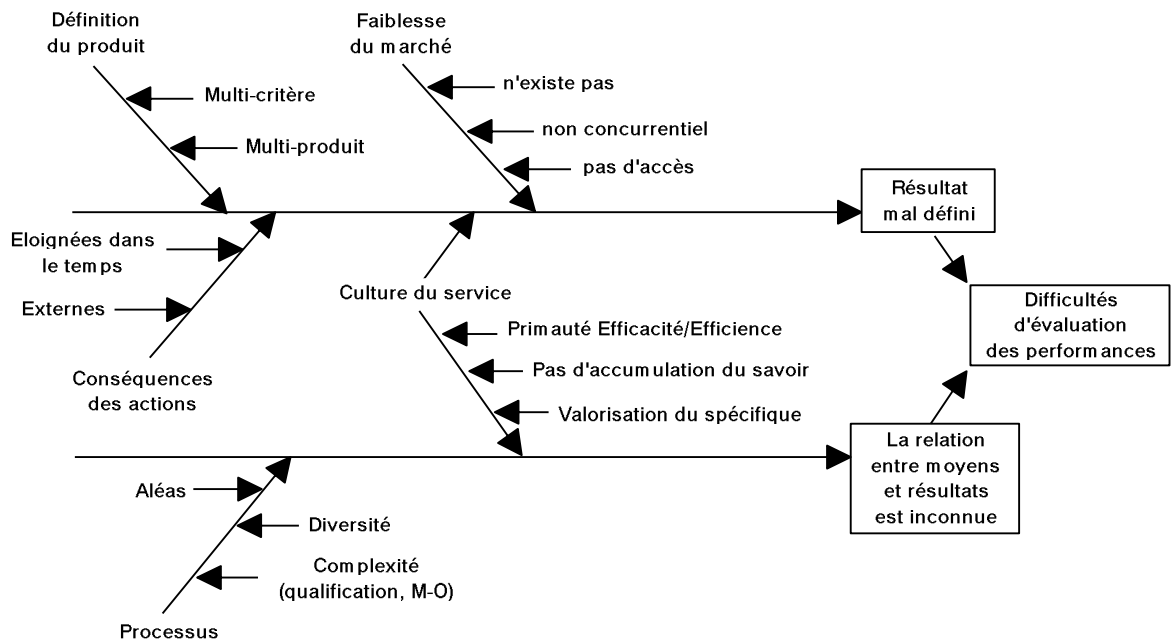
- le modèle explicatif de la formation des coûts est totalement cohérent avec les raisonnements stratégiques de type « resource-based », c'est-à-dire ceux qui cherchent à définir les avantages concurrentiels des firmes à partir de leurs capacités ou aptitudes internes ;
- l'introduction dans le modèle de la notion d'inducteur de coûts permet d'analyser les conséquences des décisions stratégiques, ce que les approches traditionnelles ne permettent pas lorsqu'on les applique dans les services.

En guise de conclusion, nous pouvons examiner le diagramme causes-effets proposé par Véronique Malleret pour représenter les facteurs entraînant des difficultés à mesurer la performance dans les services fonctionnels, les entreprises de service et les services publics (cf. la figure 4.2).

¹ L'auteur donne la définition de Bernard Walliser pour le terme « système » : un système est une entité relativement individualisable qui se détache de son contexte ou de son milieu tout en procédant à des échanges avec son environnement. (Walliser Bernard, *Système et modèle - Introduction critique à l'analyse de systèmes*, Le Seuil (Paris), 1977).

² Cf. p. 55 dans Chauvey Jean-Noël, *L'analyse d'activités : un outil d'information stratégique pour les services*, *Revue Française de Comptabilité* n°279, juin 1996, pp. 51-59.

Figure 4.2- Les facteurs entravant l'évaluation des performances des activités discrétionnaires¹



Cet arbre comporte deux branches principales :

- La branche supérieure fait référence à un résultat mal défini (et donc à des objectifs difficiles à fixer). Cela ne permet pas de bien définir les objectifs. Le premier critère d'évaluation des performances, l'efficacité, ne peut être utilisé. Il est également difficile d'appréhender l'efficience, car le résultat n'est pas correctement mesuré ou décrit.

- La branche inférieure indique la relation entre moyens et résultats qui est inconnue ou mal connue, ou mal maîtrisée. Cela concerne davantage les critères d'efficience et de pertinence. Le principe d'apprentissage du contrôle de gestion et l'amélioration des performances sont contrariés, car le décideur n'est pas capable d'accumuler du savoir et de l'utiliser pour mieux agir à l'avenir.

Cet arbre résume bien les caractéristiques principales de l'application de l'ABC aux services. Le résultat ou l'output est mal défini et la relation entre moyens et résultats est difficile à maîtriser.

Après avoir compris les spécificités des services, nous allons voir en quoi elles peuvent avoir des effets sur l'utilisation de la méthode ABC. Nous allons commencer par décrire quelques applications de cette méthode au domaine des services, l'objet étant d'obtenir des points de repère avant d'aller sur notre terrain d'expérimentation.

¹ Cf. pp. 112-113 dans Malleret Véronique, *Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires*, thèse de doctorat, Université Paris IX - Dauphine, 1993, 334 p.

Résumé du chapitre 4

Le paysage économique s'est beaucoup transformé au cours du vingtième siècle. La part des services dans l'activité totale n'a cessé d'augmenter au dépend de l'industrie. Aujourd'hui, les deux tiers (environ 64%) de la population active, travaillent dans le secteur des services, et il y a autant d'employés (environ 27%) que d'ouvriers. Le mouvement de tertiarisation de l'emploi s'est accéléré dans la deuxième moitié du XX^{ème} siècle, en particulier à partir des années soixante.

Pour notre travail, nous optons pour une double appréhension de la notion de services :

- **La société de services**, que l'on peut déterminer à partir d'un *raisonnement en termes de branches* (on classe dans le secteur tertiaire tous les emplois d'un établissement dont l'activité principale n'est ni "primaire" (activités agricoles et annexes) ni "secondaire" (industries extractives, industries dites de transformation et de production de biens, et bâtiment-génie civil)).
- **L'activité de service au sein des entreprises** : nous retenons une définition assez large de la notion d'activité de service. Nous y incluons toutes les activités autres que celles de production. La raison est que les activités de production fabriquent un produit tangible, alors que toutes les autres activités ont un output intangible. Nous y incluons les activités de support et de soutien, car celles-ci sont en fait des services pratiqués au sein de l'entreprise.

Nous utilisons aussi plusieurs classifications des services afin d'avoir des points de repère pour comprendre où il pourrait être nécessaire d'apporter des adaptations à la mise en oeuvre de la méthode ABC :

Classification n°1 :

- *activités comportant de grosses infrastructures de réseau* (transport, télécommunications,...),
- *activités de services impliquant des investissements immobiliers importants* (réseau bancaire, hôtellerie, cinémas...).
- *activités de service dans lesquelles les aspects non matériels dominent,*

Classification n°2 :

- *Mobilisation externe : La location,*
- *la transformation d'information,*
- *la valorisation des ressources humaines* (peu de matériel technique ou de matières premières).

Classification n°3 : (vise à appliquer le modèle industriel aux services)

- *le travail personnalisé* : la consultation en gestion, l'organisation de banquets ;
- *la production à la commande* : programme de développement de la gestion, conception et installation d'un système informatique ;
- *la production par lot* : bureau informatique ;
- *la production à la chaîne* : les opérations préparatoires (préliminaires) dans les restaurants rapides ;
- *la production en processus continu* : non utilisée dans les opérations de service.

Classification n°4 :

- *le degré de mécanisation opposé à l'utilisation intensive de la main-d'oeuvre et prise en compte de son niveau de qualification* ;
- *la durée du contact prestataire/client* ;
- *le degré de personnalisation* ;
- *le degré de jugement du prestataire dans la satisfaction des besoins de chaque client* ;
- *la source de valeur ajoutée : le personnel en contact (Front Office) ou le support physique (Back Office)* ;
- *la dominance du produit ou du processus.*

Classification n°5 :

- *les services professionnels* ;
- *les services de masse* ;
- *les services en atelier spécialisé.*

Les spécificités des services :

- La montée des services par rapport au domaine industriel entraîne les entreprises à chercher à faire des gains de productivité là où ils sont possibles aujourd'hui.
- La prestation de services est difficile à définir et à délimiter. Dans les services, il est plus difficile (et souvent impossible) de s'appuyer sur des nomenclatures de produits : en face de la plupart des activités industrielles, il est possible de faire figurer, comme le fait la comptabilité nationale, une nomenclature très détaillée de "produits".
- Une des raisons pour lesquelles la méthode ABC est particulièrement adaptée au domaine des services est le fait qu'elle permet d'effectuer des comparaisons avec l'extérieur, notamment dans le cadre du benchmarking avec des sociétés extérieures ou avec des filiales du même groupe, ou de la sous-traitance (pour aider au choix des sous-traitants grâce à la

comparaison du coût de l'activité pratiquée en interne avec le prix proposé par le fournisseur).

Les différences intrinsèques entre les services et l'industrie, et leur influence sur l'application de la méthode ABC

Les services comportent des différences avec le domaine industriel. Celles-ci peuvent expliquer une difficulté plus grande pour implanter ABC dans les services.

Le produit, contrairement à ce que laissent entendre les définitions de la comptabilité nationale, n'est pas une notion technique évidente qui s'imposerait à tous. C'est un "**construit social**".

Les services sont **intangibles**. Ce sont des actes plutôt que des objets. Toutefois, le produit d'un service est un portefeuille d'avantages dont la plupart sont intangibles (rapidité du service, qualité de l'information, ...).

L'extrant ou l'output pose aussi un bon nombre de problèmes. Les principaux viennent de la nature de l'extrant. En effet, quand l'extrant est physique ou informationnel, il est possible de l'appréhender. Mais, lorsqu'il existe une interaction entre la personne exécutant l'activité et le client de l'activité, il est difficile de savoir si l'extrant est le "fait" ou le "reçu".

Leur "produit" serait "immatériel", il périrait à l'instant même de sa production. Mais, d'une part, nombre de services opèrent sur des réalités tout à fait tangibles qu'ils transforment matériellement (services de réparation, de restauration, médicaux), ou qu'ils déplacent spatialement ou socialement (transport, commerce). D'autre part, leurs effets peuvent être durables. Enfin, même dans le cas de services opérant sur de l'information ou des savoirs (conseils, éducation), on peut estimer, sur la base d'une conception non restrictive de la matérialité, qu'ils ont des effets repérables de transformation de réalités informationnelles et cognitives.

La spécificité d'un service est qu'il **est produit au moment même où il est consommé**. Les services ne peuvent donc être ni comptés, ni mesurés, ni inspectés, ni testés, ni vérifiés avant leur vente. Ceci entraîne le fait que :

- *On ne peut pas stocker, ni transporter un service.*
- *La proximité et l'interaction avec le client sont très fortes.*

La machine-outil du service, c'est l'homme. Leur processus de production, ou prestation, supposerait une proximité et une interaction étroites entre prestataire et client ou usager, pouvant aller jusqu'à la coproduction du résultat.

Les entreprises de service se caractérisent par une **forte prédominance des charges fixes** (plus des neuf dixièmes des charges totales). Cela se traduit par le fait que les coûts ne sont pas modifiés en courte période par les décisions de production de prestations supplémentaires, car tous les coûts sont engagés par la mise en place de la capacité de production, indépendamment de son utilisation effective. Il en résulte qu'il est difficile de déterminer le coût d'une prestation prise individuellement. Le concept d'inducteur de coûts, au centre de l'analyse d'activités, permet de dépasser cette notion de charge fixe trop peu

nuancée, par la prise en compte des divers types de décisions qui causent l'existence des coûts.

Un service représente en fait du **temps** et que ceci apporte une difficulté supplémentaire par rapport au domaine industriel :

Dans les activités de service « **le travail cesse d'être essentiellement intrant générique et devient avant tout prestation de service, c'est-à-dire engagé dans une relation** ». Le travail générique que l'on retrouve dans la production, c'est-à-dire le travail indifférencié consistant à reproduire à l'identique les mêmes gestes ou opérations, est remplacé, dans les activités de services, par une partie non-prescrite (non réductible à des automatismes) ou imprévue. Dans les services, le travail se déploie tout au long du processus de production. Il n'est pas un intrant qui précède et entre dans le processus de production. Le travailleur se réapproprie la production de valeurs : les « instruments de production », le processus de production lui-même, la coproduction, le temps.

Les services vendus diffèrent en termes de degré de **standardisation**. Par exemple, les services comptables, d'ingénierie, de l'architecte, du cabinet conseil, de l'agence de publicité varient d'un client à l'autre, aussi bien en ce qui concerne la spécification des tâches qu'en ce qui concerne la qualité (qualification, temps requis, ...) des services délivrés.

On enregistre actuellement une évolution visant à normaliser les services. La certification ISO 9 000 concerne principalement des personnes impliquées dans des comportements, des procédures et ne porte pas sur des objets tangibles, stockables et échangeables par simple manipulation.

La complexité et l'incertitude des activités de service se traduisent par le fait que les niveaux opérationnels ont à prendre des décisions habituellement dévolues aux niveaux supérieurs.

**CHAPITRE 5- LA PRESENTATION DE QUELQUES APPLICATIONS
ABC/ABM AU DOMAINE DES SERVICES**

L'étude des cas publiés sur l'application de l'ABC/ABM au domaine des services peut apporter beaucoup d'éléments afin de mesurer l'importance et la variété des expériences. Elle peut aider à déterminer les spécificités de telles applications : quelles sont les démarches adoptées, les difficultés rencontrées, les outils informatiques utilisés ?

Les expériences seront présentées en détail par secteur et type d'activité, ainsi se trouve :

- En *annexe 13* la présentation de plusieurs expériences dans des sociétés de services :
 - des **banques** et des **organismes financiers**, notamment avec l'exemple de l'organisation IPS d'American Express (Integrated Payment System) à Denver ;
 - des **assurances**, avec les cas de la Fireman's Fund, l'une des vingt premières compagnie d'assurances américaine, de l'association médicale américaine (AMA) et l'association des hôpitaux américaine (AHA) et de l'ASSEDIC Atlantique-Anjou ;
 - des sociétés de **télécommunications**, avec la Kingston upon Hull, British Telecom, Mercury et AT&T ;
 - des entreprises du domaine de la santé comme des **cliniques** et des **hôpitaux**, avec l'hôpital Braintree de Boston et un hôpital de Dallas ;
 - des **hôtels**,
 - des sociétés de **transport**, avec la Compagnie Marseillaise de Remorquage et de Sauvetage (C.M.R.S.), une filiale du groupe Chambon ;
 - des **organismes publics**.

- En *annexe 14*, la présentation d'applications de l'ABC/ABM à des activités de service au sein des entreprises. Ainsi :
 - des **fonctions administratives et financières centrales et les frais généraux**,
 - la **recherche et développement**,
 - le **marketing**,
 - le service **achats**.

Dans les paragraphes qui suivent nous ne présenterons que les conclusions que nous avons tirées de l'étude de ces diverses expériences décrites en totalité dans les annexes.

Les articles et ouvrages publiés sur l'application de la méthode ABC au domaine des services sont descriptifs. Ils s'attachent à relater des expériences plus qu'à analyser les différences d'application de la méthode ABC entre l'industrie et le domaine des services.

La majorité des exemples sont tirés de la littérature américaine et anglaise. Il existe encore assez peu de cas publiés en France, bien que la situation évolue. Les séminaires de formation sur la méthode ABC ayant lieu en France intègrent tous au moins une entreprise de service dans la liste des intervenants.

Nous pouvons présenter très rapidement les spécificités des grands secteurs et activités étudiés.

Section 1- Les sociétés de service

1- Les banques

John Innes et Falconer Mitchell ont étudié les soixante premières institutions financières et ont trouvé que 54% d'entre elles utilisent couramment ABC¹.

Dans le secteur industriel, l'information ABC a souvent été utilisée pour prendre des décisions de prix. Cela n'a pas été le cas dans les services financiers. Les prix étant toujours fixés par rapport au marché. Les principales caractéristiques des institutions de vente de services financiers sont très proches de celles de l'industrie de production, ce sont²:

- des marchés hautement compétitifs ;
- la diversité de produits, processus et consommateurs ;
- des frais généraux significatifs non facilement rattachables à des unités de produits ;
- des consommations en frais généraux par les unités de produits et les consommateurs non proportionnelles au volume.

Dans ce cadre, Ian Cobb, Christine Helliard et John Innes ont réalisé une étude de cas dans le domaine de la banque³. Ils ont décrit une expérience dans laquelle une banque a eu beaucoup de difficultés à implanter la méthode ABC. Ils analysent cet échec par le fait que la méthode était vue comme un moyen de calculer le coût des produits, dont le nombre et la diversité augmentait beaucoup, plutôt que comme une technique de gestion des coûts. Le problème rencontré concernait notamment la non-adaptation des systèmes d'informations qui ne pouvaient fournir autant de données que ne le nécessitait le dispositif ABC.

On trouve de plus en plus d'expériences ABC dans le domaine bancaire et des institutions financières. La banque est un domaine complexe et les systèmes d'information sont assez rigides et centralisés et ne possèdent pas toujours le niveau de détail requis pour représenter la variété des activités et des objets de coûts.

¹ Cf. p. 19 dans Hanks Janice, *ABC is a firm favourite with high street banks*, Management accounting CIMA (London), January 1995.

² Sephton Marcus, Ward Trevor, *ABC in retail financial services*, Management accounting (CIMA, London), avril 1990, pp. 29 et 33.

³ Cobb Ian, Helliard Christine and Innes John, *Management accounting change in a bank*, Management Accounting Research (CIMA), 1995 (6), pp. 155-175.

2- Les assurances

La méthode ABC commence également à s'appliquer dans le secteur des assurances. Ainsi, Michael Crane et John Meyer présentent l'expérience de la compagnie d'assurance Fireman's Fund¹, l'une des vingt premières compagnie d'assurances américaine. Cependant, dans la pratique, cette mise en place n'a pas été très facile. Les auteurs soulignent même que cela est en partie dû au fait qu'il s'agit d'une société appartenant au domaine des services. Ainsi, la plupart des dépenses d'exploitation internes sont liées au personnel. Comme le personnel travaille souvent sur de multiples activités, il est difficile d'isoler le temps que chaque employé consacre à des activités spécifiques. Comme les temps d'activité varient beaucoup par ligne de produit et par segment de clientèle, ils ont utilisé des coûts d'activité moyens pour estimer les coûts de produits, ce qui a conduit à de mauvaises réponses, les produits les plus simples subventionnant les produits les plus complexes.

La structure de coûts d'une compagnie d'assurance est intéressante à étudier pour comprendre où il faut concentrer les efforts pour la compréhension et le contrôle des coûts. Ainsi, le chiffre d'affaires d'une compagnie d'assurance est composé des primes et des revenus liés aux investissements. Les retours sur investissements sont en moyenne de 15% à 20% des primes de polices d'assurances. Les coûts incluent :

- les remboursements pour dommages qui atteignent environ 70% à 85% des primes,
- les dépenses externes, comme les commissions sur ventes et les taxes sur primes qui représentent les 15% restants des primes,
- et les dépenses internes d'exploitation, tels les salaires et frais généraux qui représentent environ 14% à 18%. Le taux de profit hors taxe est d'environ 5% à 13%.

La grande majorité des coûts d'exploitation internes est liée au personnel.

Ainsi, pour Fireman's Fund, plus de 75% de leurs coûts d'exploitation internes est composé de salaires, charges, et mètres carrés.

Par ailleurs, la plupart des employés réalise une variété de tâches différentes pour plus d'une ligne de produits. Par exemple, un commercial d'un bureau d'assurance doit prendre en main les responsabilités générales, les mutuelles des travailleurs, et les assurances tous risques. Il ou elle accomplit plusieurs types d'activités : la cotation des polices, l'émission des nouvelles polices, le renouvellement des contrats, l'enregistrement des modifications et des cessations de contrats.

Une journée type engendre du travail pour plusieurs activités pour des comptes clients différents et des lignes de produits diverses. Le travail sur une activité pour un client spécifique peut cependant être étalé sur plusieurs jours ou semaines. Comme les employés prennent en charge de multiples articles et activités simultanément, il est difficile de développer une bonne

¹ Crane Michael, Meyer John, *Focusing on true costs in a service organization*, Management Accounting (IMA New York), february 1993, pp. 41-45.

information sur les coûts par type d'activité et par ligne de produit. De plus, le montant de travail nécessaire varie significativement par ligne de produit et par article.

Patrick Newberry et Mark Bacon font remarquer que le domaine de l'assurance commence à utiliser ABC, voyant les résultats atteints par cette méthode dans le domaine industriel¹. Cependant, ils enregistrent quelques spécificités à l'application au secteur des assurances. Ainsi, le management et la budgétisation se focalise depuis longtemps sur les fonctions plutôt que sur les processus.

Les sociétés d'assurance sont complexes et une des difficultés pour ABM est d'appréhender correctement le niveau de détail. L'approche doit aller dans un niveau de détail suffisant pour être crédible et produire des résultats significatifs. Mais il ne faut pas que l'approche aille trop dans le détail, cela prendrait trop de temps, ne serait pas suivi et les résultats ne seraient pas compréhensibles intuitivement.

De plus, l'introduction d'une nouvelle base de calcul du coût des produits peut engendrer de la résistance. Traditionnellement, les coûts des produits sont calculés sur la base d'allocations actuarielles des coûts d'acquisition et de maintenance du secteur. Souvent ces allocations sont très génériques par nature et ne sont pas bien incorporées dans un système robuste de calcul de coûts, bien que, dans les sociétés d'assurance vie, une recherche annuelle des dépenses et de méthodes pertinentes de calcul de coûts soit faite.

La méthode ABC peut apporter une aide particulièrement intéressante pour affecter les ressources sur les activités de management et de support aux filiales dans les sociétés d'assurance vie qui ont une force de vente directe et sur les activités de vente sur le terrain. Cependant, des résistances culturelles existent et ces types de personnels acceptent mal de devoir reporter sur leurs activités et de se voir contrôlés de façon centralisée. Les mêmes problèmes peuvent se rencontrer avec les gestionnaires de grands comptes. Les auteurs proposent de commencer avec un pilote afin d'habituer les gens à cette méthode, puis de développer l'étude par la suite.

Une autre difficulté existe à l'application de la méthode ABC au domaine de l'assurance. Leurs systèmes financiers sont aussi très complexes et il leur est difficile d'informatiser la méthode, même en utilisant un des logiciels proposés par le marché. C'est plus particulièrement le cas avec les activités administratives et de management.

La méthode ABC permet d'appréhender la complexité. Elle limite les subventions croisées en introduisant la causalité au niveau de la consommation des activités par les objets de coûts. Ainsi, une expérience dans le domaine médical a permis de voir que certains hôpitaux étaient trop chargés par le malus de l'assurance alors que d'autres ne l'étaient pas assez. Une approche similaire a été adoptée pour calculer le risque de différentes classes de docteurs et chirurgiens. Par exemple, l'étude a estimé que les chirurgies à plus haut risque étaient celles pratiquées par les obstétriciens, les neurologues, et les cardiologues.

¹ Newberry Patrick and Bacon Mark, *A basis for survival*, Accountancy (London), october 1994, pp. 48-50.

De même, l'ABC a permis à l'ASSEDIC Atlantique-Anjou de se placer dans une logique de gestion des coûts et non de répartition des charges. Le contrôle de gestion s'exerce non plus au stade des produits, mais des activités.

3- Les sociétés de télécommunications

Les défis de la comptabilité de gestion dans le secteur des télécommunications peuvent être liés à ceux déjà illustrés dans l'industrie. La classification des coûts industriels se fait souvent entre coûts directs et indirects.

Dans le cas d'une société de télécommunications, l'identification des coûts directs est extrêmement difficile comparée au cas du domaine industriel¹. Il n'y a pas de matières, il y a de la main d'oeuvre et les coûts les plus significatifs sont liés à l'équipement. Avec l'automatisation grandissante et les évolutions dans le système digital de télécommunications, la proportion de coûts du capital et de coûts directs a augmenté fortement.

L'autre difficulté dans les télécommunications résulte de la position de quasi-monopole sur le marché de la plus grande société de télécommunications dans de nombreux pays. Cela nécessite la mise en place de règles de contrôles des prix, et le problème est exacerbé quand certains secteurs de la société sont ouverts à la concurrence alors que d'autres sont des monopoles. Dans de telles circonstances, le réglementateur s'empresse d'interdire le subventionnement (appelé subvention croisée) du monopole au secteur compétitif.

Si le calcul du coût des produits peut paraître simple, il ne l'est pas pour deux raisons²:

- beaucoup de produits partagent le même réseau ou la structure de support et les coûts ne varient pas avec un volume d'utilisation ;
- différents produits ont des niveaux divers de concurrence. Il existe peu de marchés naturels où les prix peuvent être établis. Les prix sont alors basés sur les coûts et sont sujets à l'approbation du régulateur (Ofitel). British Telecom doit prouver qu'il n'existe pas de subventions croisées entre les activités concurrentielles et de monopole.

Le principal problème de British Telecom est que la plupart des coûts sont fixes et liés à l'utilisation d'un réseau par des communications permanentes et temporaires. De plus, la plupart des coûts de British Telecom ne sont pas liés à l'unité de consommation. En plus, beaucoup d'employés qui maintiennent et installent les terminaisons locales du réseau maintiennent et installent aussi les appareils téléphoniques - souvent en même temps. Les systèmes de mesure de temps ont du mal à séparer ces deux opérations. British Telecom a donc été amené à utiliser une nouvelle méthode de calcul des coûts.

¹ Mills Roger, Cave Martin, *Overhead cost allocation in service organisations*, Management accounting (CIMA, London), juin 1990, pp. 36-37.

² Cf. p. 554 dans Dearden J., Management Accounting : Text and Cases, Harvard University, 1988.

Grâce à ABC de significatives réductions de coûts dans le centre de facturation ont été réalisées malgré une augmentation du chiffre d'affaires. Les volumes de facturation par minute ont augmenté de 26% en 1992 et 20% en 1993 et les coûts ont diminué de 8% et 18% dans la même période¹.

Un an après cette implantation, les clients sont satisfaits et le modèle ABC est utilisé pour mieux gérer le centre des opérations. Ainsi :

- un état de risque basé sur les faits pour le coût de réalisation des projets spéciaux a été mis en place au centre de facturation,
- on mesure la productivité de certaines activités,
- on mène des actions de benchmarking parmi les groupes de facturation,
- une meilleure allocation des ressources est réalisée,
- la fourniture des coûts unitaires pertinents se fait rapidement,
- des améliorations de processus sont générées,
- la réduction des temps de cycle s'opère,
- les responsables de lignes de produits ont plus d'informations pour établir leurs budgets,
- les groupes de travail ont plus d'éléments pour déterminer leurs besoins en formation.

En définitive, les problèmes rencontrés dans le domaine des télécommunications sont assez semblables à ceux susceptibles de se produire dans l'industrie. L'existence d'une complexité, de coûts joints et de subventions croisées existe aussi dans la production.

¹ Cf. p. 554 dans Dearden J., *Management Accounting : Text and Cases*, Harvard University, 1988.

4- Le domaine de la santé : les hôpitaux et cliniques

Les hôpitaux et cliniques sont de plus en plus nombreux à implanter la méthode ABC. Ainsi, une étude montre que 22% des établissements hospitaliers auraient implanté ABC contre 11% des entreprises américaines¹.

Aux Etats-Unis une des utilisations les plus répandues de la méthode ABC par les hôpitaux est la détermination des coûts par groupe de patients, ou par type de plan de paiement. Cette information permet d'avoir un bon outil pour négocier avec les sous-traitants. ABC est aussi utilisé pour déterminer les coûts des services administratifs pour une grande organisation de protection de la santé (une organisation qui fournit des services médicaux pour un forfait payé d'avance). L'information du modèle est utilisée pour rationaliser les prix de certains services fournis par l'organisation. De plus, le modèle est utilisé pour mieux comprendre le coût des activités et contrôler les coûts.

ABC peut servir à comparer le coût de traitements avec des médicaments différents et à déterminer le traitement le plus coûteux.

5- Les hôtels

Les hôtels seraient peu nombreux à utiliser l'ABC. Il semble que les groupes hôteliers rejettent la méthode ABC. Selon une étude du CIMA², les échecs seraient liés au fait que la fixation des prix utilise peu les informations issues de la comptabilité de gestion. Nous pouvons émettre l'hypothèse que les prix sont fixés par rapport au marché.

6- Les sociétés de transport

Assez peu d'expériences dans le domaine des transports sont publiées. Nous avons recensé celle de la Compagnie Marseillaise de Remorquage et de Sauvetage (C.M.R.S.), une filiale du groupe Chambon³. Cette mise en place de la méthode ABC dans l'activité portuaire a réussi. Elle a eu pour préoccupation de rester simple et a cherché à utiliser l'information existante. Cependant, un des avantages de la méthode ABC ne pourra être utilisé : le modèle semble relativement peu fin, et il sera difficile de gérer par les activités. On est plutôt en présence d'un modèle qui classe les coûts par grand domaine d'activité.

¹ Selon une autre étude de H. Armitage et R. Nicholson, *Activity-based costing : a survey of Canadian practice* in P. Sharman, *Activity-based management : A growing practice* *CMA Magazine*, March 1993.

² Collier Paul and Gregory Alan, *Survey shows hotels reject activity-based costing*, *Management Accounting* (CIMA, London), may 1995, p. 12.

³ Cauvin Eric, *Développement et test du modèle de comptabilité par activités : une application dans les services*, thèse de doctorat, Université d'Aix-Marseille III (I.A.E.), juin 1994, 420 p.

Dans les faits il semble que de nombreuses sociétés dans le domaine des transports implantent la méthode ABC. Nous avons rencontré plusieurs contrôleurs de gestion de sociétés de transport ayant mis en place l'ABC.

7- Les organismes publics

Les organismes publics sont de plus en plus nombreux à adopter l'ABC. Des associations caritatives mettent en place l'ABC afin de voir s'il est intéressant d'assurer certains événements et si cela justifie le temps, et les coûts des directeurs, du personnel salarié, des contributeurs et des volontaires.

Section 2- Les activités de service au sein des entreprises

La méthode ABC peut s'appliquer aux activités de service et de support au sein des entreprises. Afin d'étudier de telles applications, nous examinerons ce qui caractérise les fonctions centrales et les frais généraux, puis nous étudierons plusieurs domaines d'applications de la méthode ABC aux activités de service et de support comme la recherche et développement, le marketing et le service achats.

1- Les fonctions administratives et financières centrales et les frais généraux

Michel Lebas rapporte les résultats d'une étude qu'il a réalisé sur la répartition des frais généraux dans sept groupes industriels français¹. Il remarque que de nombreuses entreprises font évoluer leur comptabilisation des coûts d'une approche passive de répartition à une approche proactive de recherche des causes de l'existence des coûts et donc de gestion des coûts à travers la gestion des activités.

Il rappelle qu'il existe trois sortes de coûts :

- ceux causés par les produits ou les services (les anciens coûts directs comme par exemple les coûts matière et une partie de la main d'oeuvre directe),
- les coûts occasionnés par les activités causées par les produits ou services qui peuvent être rattachés aux objets de coûts par les inducteurs d'activité,
- et les coûts causés par des activités pour lesquelles le rattachement aux objets peut être considéré comme étant trop ténu pour être mis en oeuvre directement par le biais des inducteurs d'activité. Ils sont appelés coûts indivis.

¹ Lebas Michel, *Répartition des frais généraux dans sept groupes industriels français: une étude de la pratique*, *R.F.C.* n°252, janvier 1994, pp. 51-58.

L'auteur donne la définition suivante de ces coûts :

"On appelle coûts indivis (ou frais généraux) les coûts qui restent après qu'on ait alloué aux produits, aux activités (ou aux centres de responsabilité si l'approche par activité n'est pas généralisée dans l'entreprise), tous les coûts, industriels, commerciaux ou administratifs qui peuvent l'être, sans ambiguïté, par une procédure, acceptée de tous, en général fondée sur une consommation réelle de prestation physique (les inducteurs d'activité dans la nouvelle logique, les unités d'oeuvre dans l'ancienne)."

En fait, dans les groupes étudiés, ces coûts représentent, hors frais de recherche et développement, entre 2 et 3% des coûts totaux (cette masse tendant à se réduire). Les solutions retenues par ces groupes pour maîtriser les coûts indivis sont différentes et on peut retenir trois procédures de base :

- le recours à la facturation aux départements ou entités, de prestations rendues par les services centraux en prenant pour logique que le siège est là pour rendre des services aux autres entités. On peut ainsi dire que les activités qui causent ces coûts indivis, sont, en fait, causées elles-mêmes par d'autres activités ;
- la facturation aux unités ou divisions d'un "impôt" forfaitaire dont l'assiette peut être basée soit sur le chiffre d'affaires soit sur la valeur ajoutée, et
- la non-transmission des coûts en dehors du siège : ces coûts doivent être couverts par les dividendes reçus des filiales ou absorbés dans la marge d'exploitation de la maison mère.

Il ressort donc de l'étude que les sept groupes n'utilisent pas réellement la méthode ABC au niveau de la gestion des coûts indivis, même s'ils expérimentent par ailleurs cette méthode dans les unités opérationnelles.

Il est important de signaler que, du point de vue du siège, la notion d'allocation n'a pas une fin comptable qui conduirait à calculer un coût de revient de produit, mais que c'est une allocation et un calcul de type stratégique dont la finalité est essentiellement motivationnelle.

De plus, il existe une diversité de solutions pour allouer ces coûts indivis selon l'entreprise et sa stratégie.

2- La recherche et développement

Les frais de recherche et développement (R&D) prennent de plus en plus d'importance dans un environnement où les changements technologiques s'accroissent, les cycles de vie des produits se réduisent, et la concurrence s'accroît. On reconnaît que 85% des coûts de production sont déterminés dès les phases de conception¹. Aussi, il est primordial de contrôler ces coûts de recherche et développement.

Dans l'étude qu'il a réalisée sur la répartition des frais généraux dans sept groupes industriels français², Michel Lebas remarque que les coûts de R&D constituent une grosse part des coûts indivis et que le montant de R&D alloué à une entité organisationnelle spécifique n'est que rarement traçable dans sa totalité à cette entité.

Dans ce cadre, une des difficultés à l'application de la méthode ABC à la R&D réside dans la définition des activités. Aux premières étapes du processus de recherche, les activités ne sont pas du tout figées et délimitées comme le sont les fonctions bien séparées. Une solution à ce problème consiste à définir les activités à l'étape de l'approbation de production du produit. Ce problème n'est pas insurmontable puisqu'il existe déjà beaucoup d'informations qui permettent de démarrer un projet en sachant à peu près comment il va évoluer en se basant sur l'historique.

Par ailleurs, il existe différentes stratégies techniques, marketing et d'innovation :

- quatre stratégies techniques (imitation de la concurrence, développement de processus, spécialiste, et innovateur) ;
- quatre stratégies marketing (imitation de la concurrence, « défense de son marché », pénétration de marché, et innovation) ; et
- trois stratégies de groupe (éviter le risque, équilibre des risques, et innovations).

Les sociétés peuvent ainsi réaliser différentes combinaisons de stratégies produits et marketing pour des produits différents et pour plusieurs familles de produits. Ces combinaisons utilisent des activités différentes et génèrent des résultats variés. L'utilisation de l'ABM peut permettre de gérer le développement des activités nécessaires aux stratégies choisies. L'ABM apporterait aussi un plus pour l'élaboration de standards dans les activités clés et dans les résultats des projets issus de la R&D³.

La méthode ABC peut aussi permettre d'évaluer les différentes structures possibles pour un projet de développement de produit en jugeant les activités clés et les liens entre les activités : structures fonctionnelle, matricielle, projet, et équipes projets⁴.

¹ Ray Manash R. and Schlie Theodore W., *Activity-Based Management of Innovation and R&D Operations*, *Journal of Cost Management*, Winter 1993, pp. 16-22.

² Lebas Michel, *Répartition des frais généraux dans sept groupes industriels français: une étude de la pratique*, *R.F.C.* n°252, janvier 1994, pp. 51-58.

³ Ray Manash R. and Schlie Theodore W., *Activity-Based Management of Innovation and R&D Operations*, *Journal of Cost Management*, Winter 1993, pp. 16-22.

⁴ Ray Manash R. and Schlie Theodore W., *Activity-Based Management of Innovation and R&D Operations*, *Journal of Cost Management*, Winter 1993, pp. 16-22.

3- Le marketing

On trouve des applications de la méthode ABC aux activités marketing. Ces coûts comportent des spécificités :

- *Les coûts marketing, contrairement aux coûts de production ne peuvent typiquement pas faire l'objet d'un inventaire en suivant les principes comptables et les règles fiscales de la plupart des pays.* Pour des besoins de comptabilité interne, les coûts marketing ont traditionnellement été traités comme des coûts de période ou alloués aux produits (consommateurs, secteurs de vente, ou autre) en utilisant comme base un pourcentage du chiffre d'affaires total.
- *Une grande part de coûts marketing peut être classée comme discrétionnaire plutôt que productif.* Un coût discrétionnaire est un coût dans lequel il n'y a pas de relation claire de cause à effet entre les inputs et les outputs contrairement au coût de production.
- *Le laps de temps entre l'engagement du coût et la dépense est souvent plus court en marketing qu'en production.* En production, la phase de conception est le moment où la majeure partie des coûts est engagée. Au contraire, en marketing, il y a en général plus de flexibilité. La majeure partie des coûts marketing ne nécessite pas d'être engagée à l'avance.

Les coûts marketing représentent plus de 50% des coûts totaux dans de nombreuses lignes de produits et environ 20% du produit national brut américain¹.

Dans ce cadre, George Foster et Mahendra Gupta ont mené une étude auprès de quarante responsables marketing et contrôleurs marketing par téléphone et sur le terrain en Australie, Canada, Royaume-Uni et Etats-Unis². Ils ont aussi envoyé un questionnaire à deux cent vingt cadres marketing. Parmi les nombreux résultats obtenus, il est intéressant de constater que dans les principaux objectifs en matière de gestion des coûts marketing, l'amélioration de l'allocation des coûts aux consommateurs, aux produits et aux opérations a été citée et peu de réponses ont spécifiquement mentionné ABC.

De même, un des thèmes de l'étude concernait les décisions de détermination de prix et d'information comptables. Une des réponses concernant la non-satisfaction envers le rôle de l'information comptable pour la prise de décision en matière de fixation des prix était la non-fiabilité des données de coûts due à la non homogénéité des centres de coûts ou le manque de crédibilité des bases d'allocations choisies. Sur ce point, peu de réponses ont cité ABC.

Les auteurs proposent alors des directions de recherches concernant l'ABC. Selon eux, une des conclusions de ABC est qu'il y a une augmentation du nombre de produits, d'options de produits, et de canaux de distribution. Tout cela augmente la complexité dans une

¹ Lewis Ronald J., *Activity-Based Costing for Marketing*, Management Accounting (IMA, New York), novembre 1991, pp. 33-38.

² Foster George (Stanford University) and Gupta Mahendra (Washington University), *Marketing, Cost Management and Management Accounting*, Journal of Management Accounting Research, Fall 1994, pp. 43-77.

organisation et accroît donc le niveau de coûts. Les recommandations des recherches sur l'ABC, études de cas, et rapports de consultants plaident pour des réductions de complexité. Par exemple, ils recommandent la réduction de la gamme de produit pour augmenter la rentabilité. Ce qui manque dans la littérature est l'analyse de la façon dont les revenus seront affectés avec la réduction de la complexité. Les responsables marketing interrogés ont souvent observé que les revenus avaient augmenté avec l'expansion de la gamme de produits, l'augmentation des options de produits et l'accélération de l'expansion des distributeurs. D'un point de vue opérationnel, avec ABC il est nécessaire de comprendre les inducteurs de revenus autant que les inducteurs de coûts.

Par ailleurs, George Foster et Mahendra Gupta remarquent qu'il existe un fossé entre les sujets traités par la littérature marketing et les ouvrages de comptabilité financière et de gestion¹. Les thèmes principaux sont :

- Généralement, le marketing s'intéresse au volume des ventes et du chiffre d'affaires réalisé par les ventes alors que la littérature comptable met l'emphase sur les coûts et plus spécifiquement sur les coûts des biens vendus. Alors que beaucoup de décisions prises par les managers nécessiteraient l'intégration des deux points de vue, il existe peu d'exemples publiés d'une telle incorporation.

- Le marketing s'est traditionnellement attaché au chiffre d'affaires et à la recherche des consommateurs. Ces dernières années, cependant, l'attention est passée du chiffre d'affaires aux profits. De plus, la rétention autant que la recherche de consommateurs rentables est devenue une des premières priorités. L'analyse de la rentabilité est améliorée par une compréhension des comportements et des inducteurs de revenus et de coûts liés au consommateur.

- Deux caractéristiques clés font que les coûts marketing sont différents des coûts de production :

- Beaucoup de coûts de production sont reliés aux infrastructures de production (e.g. usines et machines) ou aux produits (e.g. conception de produit). Au contraire, beaucoup de coûts marketing sont discrétionnaires même antérieurement à leur engagement.

- Il existe une plus grande flexibilité dans la détermination des coûts marketing dans le court terme afin de répondre aux changements du marché. Au contraire, il est souvent difficile de modifier les coûts de production dans le court terme, excepté ceux induits par les unités produites.

- Déterminer l'efficacité et l'efficacité des coûts marketing dépensés demeure un objectif important. Pour certains coûts marketing (comme la publicité) il y a souvent un décalage important entre l'engagement des coûts marketing et l'arrivée des bénéfices.

¹ Foster George (Stanford University) and Gupta Mahendra (Washington University), *Marketing, Cost Management and Management Accounting*, Journal of Management Accounting Research, Fall 1994, pp. 43-77.

Ce décalage accroît la difficulté d'identifier les relations causales entre les coûts marketing et les objets de coût marketing (e.g. produits et consommateurs).

- La plupart des actifs marketing sont intangibles (e.g. noms de marque, et clientèle). Des ressources significatives sont souvent dépensées pour maintenir et développer la valeur de tels actifs. Développer des mesures de performance pour refléter les modifications de valeur des actifs marketing nécessite de significatives réorientations par rapport aux modèles GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) existants¹. Alors que la plupart des coûts marketing sont traités comme des coûts de période, une analyse coût-bénéfice des ressources utilisées sur plus d'une année est adaptée pour le développement d'une marque ou d'une clientèle. Des efforts pour capitaliser les dépenses marketing nécessiteront une plus grande confiance par rapport aux facteurs extérieurs (e.g. parts de marché des marques compétitives) que ce qu'il se passe avec la capitalisation de la majorité des coûts de production.

En conclusion, la méthode ABC peut s'appliquer au domaine du marketing. Actuellement il existe encore peu d'applications connues dans ce secteur, même si des techniques proches de l'ABC sont peut-être utilisées depuis longtemps sous d'autres noms.

4- Le service achats

Il existe des applications de l'ABC au service achats. ABC permet de gérer la complexité et d'attribuer les coûts en fonction de la complexité des commandes suivant qu'elles nécessitent plus ou moins de travail de la part du personnel du service achats.

En conclusion, les exemples d'application de la méthode ABC au secteur et aux activités de service semblent montrer que la méthode ABC peut s'y appliquer. Les auteurs ne décrivent que peu de différences avec l'application au domaine industriel, beaucoup n'en évoquent même aucune et se contentent de décrire les expériences comme s'il n'y avait eu aucune difficulté supplémentaire. Ces études de cas restent cependant descriptives et n'expliquent pas réellement quelles sont les différences dans l'application de l'ABC entre les services et l'industrie. Toutefois, on peut noter que :

- Les produits sont plus immatériels, intangibles et difficiles à approcher. Souvent, ils sont moins homogènes que les produits industriels puisqu'ils peuvent différer, dans certains cas, d'un client à l'autre (cas d'une opération chirurgicale dans un hôpital par exemple). Il sera alors plus difficile de trouver des inducteurs et des activités susceptibles de représenter ces variations.

- ABC n'est pas uniquement une méthode pour allouer les coûts aux produits. Elle permet une réelle gestion des coûts au travers de la compréhension des activités.

- Les systèmes d'information peuvent constituer un problème lors de la mise en place de l'ABC. Il s'avère parfois qu'ils ne contiennent pas les informations nécessaires pour alimenter le

¹ Rappelons que les auteurs sont américains.

dispositif ABC. L'informatisation de la méthode ABC a parfois posé problème aux sociétés étudiées.

- Une des difficultés dans le domaine des services est que l'une des ressources principales est le personnel. Il est souvent difficile d'isoler le temps passé par ce dernier sur les différentes activités. L'une des solutions proposée consiste à approximer le temps passé en utilisant des standards basés sur des journées ou des semaines types.

En outre, la décomposition du temps passé par le personnel peut être réalisée par activité, mais il est très difficile de déterminer la répartition par activité et par type de produit, processus ou canal de distribution. La répartition du temps passé sur les objets de coûts n'est que rarement effectuée.

Les sociétés et activités de service sont peu nombreuses à effectuer des mesures de temps passé. Le personnel peut parfois montrer une résistance lors de la mesure du temps qu'il passe sur les différentes activités.

- Les sociétés de service réalisent des activités complexes et ABC doit appréhender un niveau de détail assez fin. Il peut être difficile de trouver des données au sein de l'entreprise pour représenter ce niveau de complexité.

- De nombreux domaines dans les services se caractérisent par l'existence de coûts joints ou communs. Cela entraîne des difficultés supplémentaires.

- Dans certains domaines comme la recherche et développement, il n'est pas aisé de déterminer les activités.

L'examen des spécificités des applications de la méthode ABC dans le domaine des services que nous venons de présenter à travers ces différentes expériences nous permettra de fixer des points de repère avant d'aller sur notre champ d'expérimentation. Cela va nous permettre de dégager des pistes de recherches comme nous le verrons dans le chapitre 7.

Résumé du chapitre 5

L'étude des cas publiés sur l'application de l'ABC/ABM au domaine des services peut nous apporter beaucoup d'éléments afin de mesurer l'importance et la variété des expériences.

Les expériences seront présentées en détail par secteur et type d'activité, ainsi se trouve :

- En *annexe 13* la présentation de plusieurs expériences dans des sociétés de services :
 - des **banques** et des **organismes financiers**, notamment avec l'exemple de l'organisation IPS d'American Express (Integrated Payment System) à Denver ;
 - des **assurances**, avec les cas de la Fireman's Fund, l'une des vingt premières compagnie d'assurances américaine, de l'association médicale américaine (AMA) et l'association des hôpitaux américaine (AHA) et de l'ASSEDIC Atlantique-Anjou ;
 - des sociétés de **télécommunications**, avec la Kingston upon Hull, British Telecom, Mercury et AT&T ;
 - des entreprises du domaine de la santé comme des **cliniques** et des **hôpitaux**, avec l'hôpital Braintree de Boston et un hôpital de Dallas ;
 - des **hôtels**,
 - des sociétés de **transport**, avec la Compagnie Marseillaise de Remorquage et de Sauvetage (C.M.R.S.), une filiale du groupe Chambon ;
 - des **organismes publics**.
- En *annexe 14*, la présentation d'application de l'ABC/ABM à des activités de service au sein des entreprises. Ainsi :
- des **fonctions administratives et financières centrales** et **les frais généraux**,
 - la **recherche et développement**,
 - le **marketing**,
 - le service **achats**.

Les exemples d'application de la méthode ABC au domaine et aux activités de service semblent montrer que la méthode ABC peut s'y appliquer. Les auteurs ne décrivent que peu de différences avec l'application au domaine industriel, beaucoup n'en évoquent même aucune et se contentent de décrire les expériences comme s'il n'y avait eu aucune difficulté supplémentaire. Ces études de cas restent cependant descriptives et n'expliquent pas réellement quelles sont les différences dans l'application de l'ABC entre les services et l'industrie.

Toutefois, on peut noter quelques éléments :

- Les produits sont plus immatériels, intangibles et difficiles à approcher. Souvent ils sont moins homogènes que les produits industriels puisqu'ils peuvent différer, dans certains cas, d'un client à l'autre (cas d'une opération chirurgicale dans un hôpital par exemple). Il sera alors plus difficile de trouver des inducteurs et des activités susceptibles de représenter ces variations.
- ABC n'est pas uniquement une méthode pour allouer les coûts aux produits. Elle permet une réelle gestion des coûts au travers de la compréhension des activités.
- Les systèmes d'information peuvent constituer un problème lors de la mise en place de l'ABC. Il s'avère parfois qu'ils ne contiennent pas les informations nécessaires pour alimenter le dispositif ABC. L'informatisation de la méthode ABC a parfois posé problème aux sociétés étudiées.
- Une des difficultés dans le domaine des services est que l'une des ressources principales est le personnel. Il est souvent difficile d'isoler le temps passé par ce dernier sur les différentes activités. L'une des solutions proposée consiste à approximer le temps passé en utilisant des standards basés sur des journées ou des semaines types.

En outre, la décomposition du temps passé par le personnel peut être réalisée par activité, mais il est très difficile de déterminer la répartition par activité et par type de produit, processus ou canal de distribution. La répartition du temps passé sur les objets de coûts n'est que rarement effectuée.

Les sociétés et activités de service sont assez peu nombreuses à effectuer des mesures de temps passé et le personnel peut s'opposer à de telles mesures.

- Les sociétés de service réalisent des activités complexes et ABC doit appréhender un niveau de détail assez fin. Il peut être difficile de trouver des données au sein de l'entreprise pour représenter ce niveau de complexité.
- De nombreux domaines dans les services se caractérisent par l'existence de coûts joints ou communs. Cela entraîne des difficultés supplémentaires.
- Dans certains domaines comme la recherche et développement, il n'est pas aisé de déterminer les activités.

**CHAPITRE 6- LA CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE : LES
APPORTS DE LA LITTERATURE**

L'analyse des travaux précédents sur la méthode ABC et son utilisation dans le domaine des services nous conduisent à présenter de façon synthétique les différentes théories et caractéristiques relatives à la mise en place de la méthode ABC/ABM dans le domaine des services avant d'aller sur le terrain.

Le rôle du secteur des services

La méthode ABC a d'abord été appliquée au domaine industriel avant d'être mise en place dans le domaine des services. Nous chercherons à démontrer pourquoi. Dans notre recherche, nous avons étudié les activités de service en suivant deux optiques :

- les sociétés de service (par exemple l'hôpital, la banque, etc.),
- les activités de service et de support (par exemple le marketing, le service achats, etc.).

On peut de prime abord penser que l'application de la méthode ABC aux services est plus compliquée que dans le domaine industriel car :

- Les services sont un domaine qui se développe beaucoup actuellement, et l'on est plutôt habitué à étudier le secteur manufacturier. Il est relativement nouveau de mettre en place une méthode ABC dans le domaine des services et l'on ne connaît pas encore toutes les spécificités de ce secteur.
- Les services sont intangibles, ils sont plus difficiles à définir. Leur output est plus compliqué à déterminer. Il est immatériel et varie d'un client à l'autre, d'ailleurs il est fréquent de voir une coproduction du service par le client et le prestataire.
- Les services sont généralement plus personnalisables que les produits industriels. Il est donc plus compliqué de trouver des activités et des inducteurs de coûts qui sont sensés représenter et mesurer une certaine régularité dans l'entreprise.
- La mise en place d'une offre de services entraîne des investissements, assimilés à des coûts fixes, pour maintenir une capacité de production. Il peut y avoir des périodes de sous ou de suractivité qui jouent sur la qualité du service et sur le rythme de travail (il peut y avoir des heures perdues lorsque la demande est moins importante). Contrairement aux produits industriels, en grande majorité, les services ne sont pas stockables ; la consommation et la production sont simultanées. Il n'est pas possible, en effet, de produire un service à l'avance pour répondre à la demande du client. Dans le domaine industriel, on peut produire les biens à l'avance, même si cela entraîne des coûts de stockage et des risques d'obsolescence.
- De même une des différences fondamentales entre le domaine des services et le secteur industriel est l'absence de valorisation de stocks de produits finis dans les services. Dans le domaine des services, l'ABC ne sera pas utilisé pour valoriser les stocks, ainsi l'étape qui consiste à allouer les coûts sur les objets de coûts est moins importante dans les services que dans l'industrie. Cela pourra conduire à moins

utiliser ABC pour valoriser les objets de coûts. On peut penser que la tendance sera de rester au niveau du coût des activités.

- Une ressource importante pour produire le service est le temps homme. Cela pourra constituer une des différences entre l'application de la méthode ABC dans l'industrie et le domaine des services. Il faudra mesurer ce temps.

Néanmoins, ces idées peuvent être remises en cause :

- De plus en plus, les entreprises industrielles produisent en flux tendus. Elles cherchent à fonctionner en stock zéro. La différence entre les domaines industriel et des services se fait alors moins sensible.
- De plus en plus, les entreprises de service cherchent à standardiser leurs prestations. En cela, elles se rapprochent du milieu industriel. On peut prendre comme exemples les cabinets d'audit et de conseil qui mettent au point des méthodes et des outils standard de conseil, ou le secteur de la restauration rapide qui standardise au maximum son activité (comme Mac Donald qui a mis au point des produits qui utilisent les mêmes procédés de confection et qui organise ses restaurants de façon standard afin d'être le plus rapide possible et d'avoir toujours le même niveau de service et de qualité).
- Certains services sont stockables : par exemple l'acheminement du courrier.
- Il n'existe pas de bien pur. De plus en plus les entreprises commercialisent un ensemble bien-service. C'est le cas d'une entreprise automobile qui, en plus du véhicule, offre des possibilités de financement et un service après-vente au client.
- De plus en plus les sociétés sous-traitent leurs activités de service et de support. Or ABC est bien adapté pour juger du bien fondé de l'externalisation. Notamment, on peut comparer le coût de l'activité pratiquée en interne avec le prix proposé par le sous-traitant. On peut aussi faire une analyse des activités pour déterminer celles qui apportent de la valeur ajoutée, et ainsi sous-traiter les activités secondaires dans un but de réallocation des ressources.

Les aspects culturels

* Un modèle ABC véhicule une forme de gestion proche du management américain par les chiffres. Or, il existe à travers le monde des façons différentes de considérer et de mesurer la performance autres que celle proposée par les anglo-saxons. Les aspects culturels pousseront les pays n'ayant pas une culture anglo-saxonne à adapter les concepts et l'application de la méthode ABC à leur propre culture, ou à rejeter ce type de système.

* Nous avons repéré plusieurs critères dans la littérature qui peuvent avoir une importance lors de l'implantation de la méthode ABC dans un cadre international : la distance hiérarchique, le degré d'individualisme ou de collectivisme, le degré de masculinité, le contrôle de l'incertitude, le rapport au temps (sociétés monochroniques ou polychroniques), l'intérêt accordé aux chiffres, et le sens du devoir. L'histoire d'un pays a

aussi une importance et forge un certain contexte.

* Un certain nombre d'éléments peuvent gommer, au moins en partie les barrières culturelles. Ainsi, la culture d'entreprise, l'existence de groupes de projet, l'utilisation de l'anglais dans les projets internationaux, et la culture technique propre à certaines professions jouent un rôle fédérateur important. Tout ceci a un impact positif lors de la mise en place de projets ABC dans un cadre international.

* Les différences entre chaque pays joueront aussi en fonction des méthodes de comptabilité de gestion utilisées avant ABC, des outils et des langages qui ne seront pas les mêmes d'un pays à l'autre. En fonction des caractéristiques de ces méthodes, langages et outils, l'application de la méthode ABC sera différente. De ce fait, certains pays préféreront un modèle très détaillé, d'autres opteront plutôt pour un nombre d'activités restreint afin d'aller directement à l'essentiel.

Nous nous baserons principalement sur l'étude menée auprès de la multinationale qui constitue le cœur de notre échantillon. Nous avons ici un exemple d'application au niveau international, et nous sommes en présence d'une société à culture d'entreprise très forte. Nous pourrions ainsi mesurer l'impact des aspects culturels sur l'application de la méthode ABC, et nous étudierons l'articulation entre le modèle global et les utilisations faites au niveau local dans chaque pays. Puis nous effectuerons des comparaisons avec les autres sociétés qui entrent dans notre étude, car elles sont organisées différemment, et n'ont pas la même nationalité et/ou culture d'entreprise.

La difficulté de la mesure

- Une des différences entre le domaine industriel et les activités de service et de support est le rôle de la mesure. L'industrie est, en effet, habituée à être mesurée. Le système de production est mis sous tension par la mesure des quantités et du temps (quantités de matières premières, de produits finis, et mesure du temps de production, du temps de travail, etc.). Le domaine des services et des activités de support sont moins sujets à la mesure. Le contrôle précis du nombre d'heures passées sur tel produit ou tel projet par un service achat ou marketing se voit rarement. On regardera plutôt les résultats globaux du service (les achats sont-ils pertinents ? Correspondent-ils au besoin et à un coût acceptable ? Les produits se vendent-ils correctement ? Les campagnes de promotion augmentent-elles les ventes ?). On regarde plutôt l'output de ces services et non réellement la façon dont ils fonctionnent. Comme s'ils étaient en quelque sorte des boîtes noires.

- Il est également plus difficile de mesurer les caractères qualitatifs que quantitatifs. Généralement les tableaux de bord et autres outils de mesure de la performance s'attachent plutôt à faire état de données chiffrées qui semblent moins subjectives et plus scientifiques que les éléments qualitatifs. Une des difficultés de l'application de la méthode ABC au

domaine des services résidera principalement dans l'importance du rôle de la mesure et dans le fait que celle-ci est moins présente dans ce type d'activités.

- Le domaine des services est le royaume de l'invisible. On ne voit pas physiquement ce qu'on doit mesurer, d'autant plus que le service est fabriqué au moment même où il est consommé. Ceci entraînera une difficulté supplémentaire pour la mesure.

- Comme nous l'avons déjà souligné, une des ressources principales dans le secteur des services est le temps homme. Beaucoup de services utilisent en majeure partie les compétences de certains (comme les sociétés de conseil, par exemple). Il faudra alors mesurer le temps passé par chacun sur chaque activité pour déterminer ses coûts. De plus, les activités de service sont plus intangibles et moins répétitives. Il s'agira d'une difficulté supplémentaire par rapport au domaine industriel, qui mesure aussi le temps homme, mais dans une moindre mesure et pour des opérations plus répétitives et structurées.

Nous mettrons en évidence le rôle de la mesure dans les différentes expériences ABC qui constituent notre échantillon, et nous présenterons les solutions adoptées en la matière, ou celles qu'il conviendrait de mettre en place.

Le mode d'intégration de l'ABC par rapport aux systèmes d'information déjà existants

L'utilisation de la méthode ABC ne sera pas la même suivant qu'elle est ou non intégrée aux systèmes d'information de l'entreprise.

** Certaines sociétés choisiront dès le départ un modèle intégré aux systèmes d'information.*

Elles auront une volonté forte de mettre en place et d'utiliser ABC régulièrement. Certaines sociétés profitent d'ailleurs de la refonte des systèmes d'information pour mettre en place ABC. Le modèle ABC s'intégrera dans les systèmes comptables et de reporting des sociétés. Il existe là un choix possible, soit on se sert des données de la comptabilité générale, soit de celles issues de la comptabilité de gestion pour alimenter le système ABC.

** D'autres sociétés préféreront un modèle déconnecté des systèmes d'information pour plusieurs raisons :*

⇒ Il peut être préférable de commencer par utiliser le modèle ABC en parallèle - c'est-à-dire en plus de la comptabilité traditionnelle - avec les systèmes d'information qui alimentent les comptabilités générale et de gestion, surtout dans une société qui possède un système intégré de comptabilité car :

- dans les premiers temps, le modèle ABC évolue beaucoup et il serait trop compliqué de l'intégrer au système de comptabilité. Il faut attendre un certain temps et laisser passer une période d'apprentissage de la nouvelle méthode avant de penser à intégrer le modèle. On peut penser que si l'intégration est possible, il est préférable

d'attendre que le modèle soit bien défini et à peu près figé.

- On ne connaît pas encore la fiabilité du modèle ABC au départ et il peut être inutile de l'intégrer au système de comptabilité. Il est moins fastidieux d'utiliser des moyens plus malléables et légers en parallèle afin d'effectuer les changements nécessaires au fur et à mesure.

- Les organisations peuvent se modifier suite à ABC et il est préférable d'attendre les premiers changements pour intégrer le modèle ABC à la comptabilité.

⇒ Inversement, la méthode ABC intervient souvent dans un contexte de réformes : par exemple ABC est souvent utilisé pour donner des éléments qui serviront pour mener des actions de reengineering. Là encore, dans une période de réorganisations, il est préférable d'utiliser un outil plus léger et de ne pas intégrer ABC aux systèmes d'information déjà existants.

* Dans le cas de multinationales, certaines filiales, même si elles adhèrent à la culture et aux objectifs du groupe, ne souhaitent pas se voir imposer un modèle ABC précis. Elles préfèrent garder une certaine autonomie et construire leur propre modèle qui répondra vraiment à leurs besoins et qui correspondra à leur propre vision de l'organisation à adopter pour atteindre les objectifs fixés par la maison mère. Or intégrer le modèle ABC au système de comptabilité oblige à une certaine uniformisation du modèle. On peut penser que chaque entité d'un groupe, surtout s'il est international, cherchera à établir son propre modèle ABC et ne sera pas tenté d'adopter un modèle unique pour le groupe.

Il est en effet difficile d'appréhender avec les mêmes activités et les mêmes inducteurs de coûts des situations où les cultures, l'environnement concurrentiel, les habitudes de consommation, les besoins, les outils, les langages et systèmes de comptabilité sont différents.

Néanmoins, si chaque entité du groupe cherche à construire son propre modèle, cela constituera une déperdition de coûts et d'énergie. Il peut être préférable d'utiliser un modèle unique qui peut ensuite être développé au niveau de chaque entité. Il y aurait ainsi différents niveaux de visibilité :

- groupe : niveau agrégé afin d'effectuer des comparaisons entre entités,
- entité : niveau plus détaillé pour les besoins locaux.

En bref, on peut penser que si les filiales souhaitent un modèle ABC très détaillé, elles doivent construire leur propre modèle. En revanche, il doit être possible d'envisager un modèle "imposé" par le groupe si celui-ci n'est pas trop détaillé et s'il permet de se comparer sur de grandes activités génériques existant dans tous les pays. Notons que peuvent intervenir des enjeux de pouvoir entre les niveaux local et global. Le modèle ABC devrait pouvoir répondre à plusieurs types d'objectifs antagonistes.

La méthode ABC apporterait un langage commun entre les financiers et les opérationnels. Les activités seraient comprises par tous dans l'entreprise. Le découpage serait plus logique pour les opérationnels qui se reconnaîtraient mieux dans ce type de système de mesure de performance.

Notre échantillon est constitué de groupes et sociétés ayant adopté des solutions différentes : certains ont intégré la méthode au système comptable, alors que d'autres ne l'ont pas fait. Nous montrerons ce qui a conduit à opter pour ces choix, et en quoi cela influence les utilisations des résultats. Nous présenterons l'impact de l'intégration sur la structure des modèles ABC : taille des modèles, fréquence de sortie des résultats, finesse de l'analyse, utilisation strictement « comptable » ou tendance à opter pour l'ABM.

Le mode de mise en œuvre du changement provoqué par la mise en place de l'ABC

* Une entreprise qui évolue dans un milieu très concurrentiel et de haute technologie sera plus à même d'accepter le changement. Le personnel comprend bien que des méthodes comme ABC sont indispensables pour rester réactif et compétitif.

* Les entreprises qui délivrent des services de hautes technologies se conforment à des normes de qualité de service (par exemple, les normes ISO). Elles sont habituées à décrire et à étudier leurs processus. Ainsi, il sera plus facile de déterminer les différentes activités ayant lieu au sein de l'entreprise. Des points de mesure adaptés aux besoins de suivi de la qualité pourront être utilisés comme inducteurs. ABC sera plus facile à implanter puisqu'il viendra se greffer sur un terrain propice et ne nécessitera pas forcément la mise en place de nouveaux points de mesure pour les indicateurs. Le changement s'effectuera en douceur, la remise en cause de la structure du système d'information et des points de mesure nécessaires ne sera pas fondamentale.

* Relation changement/culture : les multinationales de culture anglo-saxonne ont un personnel qui accepte bien le changement. La méthode ABC est perçue comme nécessaire plutôt que comme une menace.

Les Américains ont une culture de management par les chiffres. Ils acceptent, beaucoup mieux que les Français ne le font, de prendre des décisions à partir des chiffres. Les Français voient dans les chiffres un aspect réducteur.

• Un des coûts principaux des entreprises du domaine des services est constitué par la ressource humaine. Le modèle ABC appliqué au domaine des services se focalisera donc sur les coûts liés aux salaires. On comprendra aisément que l'enjeu est plus important dans ce cas. Les salariés d'une entreprise de service seront d'autant plus méfiants s'ils constituent la ressource principale mesurée par la méthode ABC.

**CHAPITRE 7- LES PISTES DE RECHERCHE DEGAGEES : LES
CINQ DIMENSIONS D'ANALYSE**

Le but de notre recherche est de répondre à la question : *Est-il possible d'appliquer la méthode ABC au secteur et aux activités de service ?*

Nous partons du postulat selon lequel il est possible d'appliquer ABC au domaine des services. Nous avons dégagé cinq pistes de recherche à partir de l'étude de la littérature. Elles nous aident à montrer les domaines où il est nécessaire d'apporter des adaptations lors de la mise en place de l'ABC. Celles-ci nous permettent de structurer notre recherche, mais aussi de déterminer un modèle d'application de la méthode ABC aux services. Les cinq pistes de recherche sont les suivantes :

- 1- L'appartenance au secteur des services joue-t-elle un rôle dans l'application de la méthode ABC/ABM ?
- 2- Les aspects culturels ont-ils une influence déterminante lors de la mise en place de la méthode ABC/ABM dans le domaine des services ?
- 3- La mesure est-elle plus difficile à opérer dans le domaine des services ?
- 4- Le mode d'intégration de l'ABC par rapport aux systèmes d'information comptables existants est-il un facteur conditionnant le succès de la méthode ABC ?
- 5- Quel mode de mise en œuvre du changement doit-on utiliser lors de la mise en place de l'ABC/ABM ?

Précisons que nous avons veillé à ce que les questions contenues dans notre guide d'entretien présenté en annexe 15 se rapportent à nos pistes de recherche. Vous trouverez ainsi dans le tableau 7.1 la correspondance entre le numéro de nos questions et les pistes de recherche.

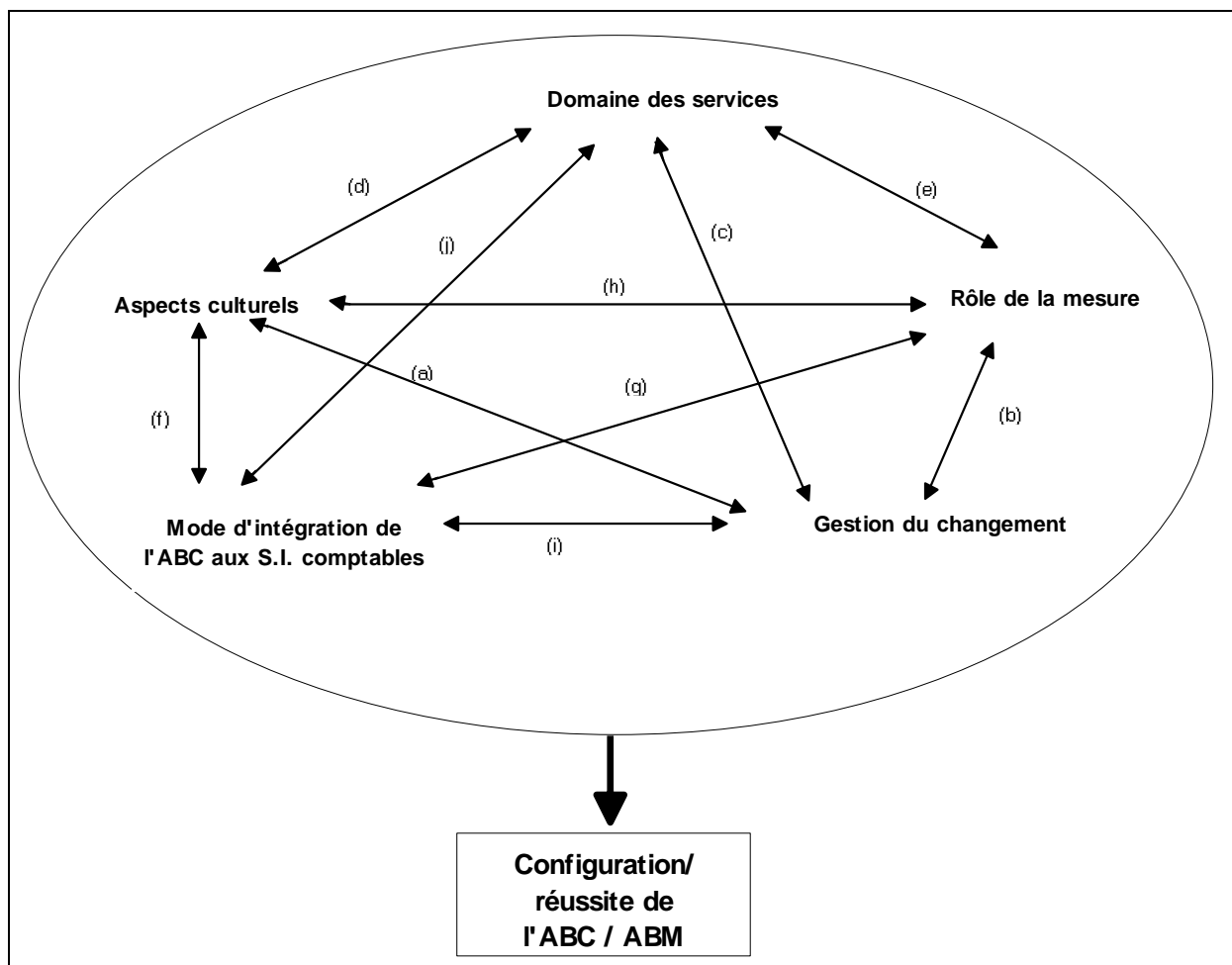
Tableau 7.1- La correspondance entre les domaines d'analyse retenus pour la thèse et le numéro des questions posées lors des entretiens

Dimension d'analyse	N° des questions
D1- Le domaine des services.	10, 11, 12, 17, 41, 42 Domaine des services : 35, 36 Activités de support : 37
D2- Les aspects culturels.	1, 2, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 13, 14, 15, 17, 26, 32, 38, 39, 40, 43 <u>Critères de Hofstede :</u> - Distance hiérarchique : 38 - Degré d'individualisme/de collectivisme : <i>ne pas traiter</i> ¹ - Degré de masculinité/féminité : <i>ne pas traiter</i> ¹ - Contrôle de l'incertitude : 39 - Orientation de la vie vers le long terme ou le court terme : 10
D3- L'importance de la mesure.	7, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 39, 40, 41
D4- Modèle ABC intégré aux systèmes d'information déjà existants ou indépendant.	1, 2, 3, 4, 7, 10, 13, 14, 15, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 33, 34, 39
D5- La gestion du changement.	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 29, 30, 31, 32, 42, 43

¹ Geert Hofstede à la page 184 de son ouvrage *Vivre dans un monde multiculturel* souligne que la distance hiérarchique et le contrôle de l'incertitude ont une influence particulière sur la façon de gérer les organisations. Le degré d'individualisme et de masculinité influent sur notre perception des hommes dans les organisations, plus que notre perception des organisations elles-mêmes, aussi avons nous choisi de ne pas traiter ces deux thèmes.

Ces pistes de recherche constituent cinq dimensions qui interagissent entre elles. Il peut parfois être difficile de les isoler comme le montre la figure 7.1.

Figure 7.1- Le modèle d'interactions entre les dimensions de recherche



Notre schéma présente les différentes interactions entre nos cinq domaines d'analyse. Ces interactions conduisent à la définition du dispositif ABC/ABM. Suivant la configuration rencontrée entre les domaines d'analyse, le modèle ABC/ABM sera différent. Les interactions sont à double-sens, ainsi les relations :

- (a) *Aspects culturels/gestion du changement*. Certaines cultures acceptent mieux le changement que d'autres. A contrario, une gestion du changement bien menée atténuera les difficultés dues aux disparités culturelles.
- (b) *Rôle de la mesure/gestion du changement*. La difficulté de la mesure constituera un frein au changement. Certaines mesures sont mal acceptées dans les entreprises, par exemple la mesure du temps homme, aussi il faudra veiller à prendre des dispositions pour faire accepter les changements. En revanche, le contexte de réformes permettra de mettre en place de nouveaux points de mesure.
- (c) *Domaine des services/gestion du changement*. Le domaine des services présente des difficultés supplémentaires pour implanter la méthode ABC ; donc le changement est plus

délicat à opérer. Une gestion du changement bien menée facilitera la mise en place de la méthode ABC dans les services.

- (d) *Aspects culturels/domaine des services.* Les aspects culturels prennent plus d'importance dans le domaine des services, car la ressource humaine est décisive dans la production du résultat. La mise en place de la méthode ABC dans le domaine des services apporte des changements culturels ; par exemple elle permet d'adopter un langage commun entre différentes filiales d'un groupe.

- (e) *Domaine des services/rôle de la mesure.* D'un côté, le domaine des services est moins habitué à la mesure et elle est plus difficile à obtenir dans un domaine où l'intangibilité est reine. De l'autre côté, la méthode ABC constitue un nouveau système de mesure bien accepté par les opérationnels, car ils utilisent les résultats de la méthode.

- (f) *Aspects culturels/mode d'intégration de l'ABC aux systèmes d'information comptables.* Deux situations sont possibles : soit l'ABC est intégré au système d'information comptable et l'utilisation d'un langage commun entre entités de culture différentes est possible, soit l'ABC fonctionne en parallèle des systèmes d'information comptable et chaque entité pourra avoir son propre modèle ABC non harmonisé avec celui des autres entités.

- (g) *Mode d'intégration de l'ABC aux systèmes d'information comptables/rôle de la mesure.* Un modèle ABC intégré au système d'information comptable uniformisera la mesure entre entités d'un même groupe (en général, les systèmes d'information sont communs à toutes les entités au sein d'un même groupe). En revanche, la non-intégration de l'ABC dans les systèmes d'information comptables obligera à adapter l'ABC aux points de mesure déjà présents dans l'entreprise ou à mettre en place des nouveaux.

- (h) *Aspects culturels/rôle de la mesure.* Certaines cultures sont plus habituées à la mesure que d'autres (par exemple la culture américaine avec le management par les chiffres). La mise en place de points de mesure communs réduira les disparités culturelles en apportant un langage commun.

- (i) *Mode d'intégration de l'ABC aux systèmes d'information comptables/Gestion du changement.* Un modèle ABC intégré au système d'information comptable constitue un changement important dans l'utilisation des indicateurs de mesure de performance. En revanche, la non-intégration de l'ABC au système d'information comptable constitue un changement moins important. Les opérationnels ont moins d'obligations envers un système qui semble moins officiel.

- (j) *Mode d'intégration de l'ABC aux systèmes d'information comptables/domaine des services.* L'intégration dans les systèmes d'information comptable de la méthode ABC obligera à standardiser l'information. Cela permettra d'avoir une base homogène pour comparer et consolider les prestations de services. Par contre la non-intégration permettra à l'entreprise d'avoir un outil ABC souple plus à même de représenter la diversité et les particularités des services.

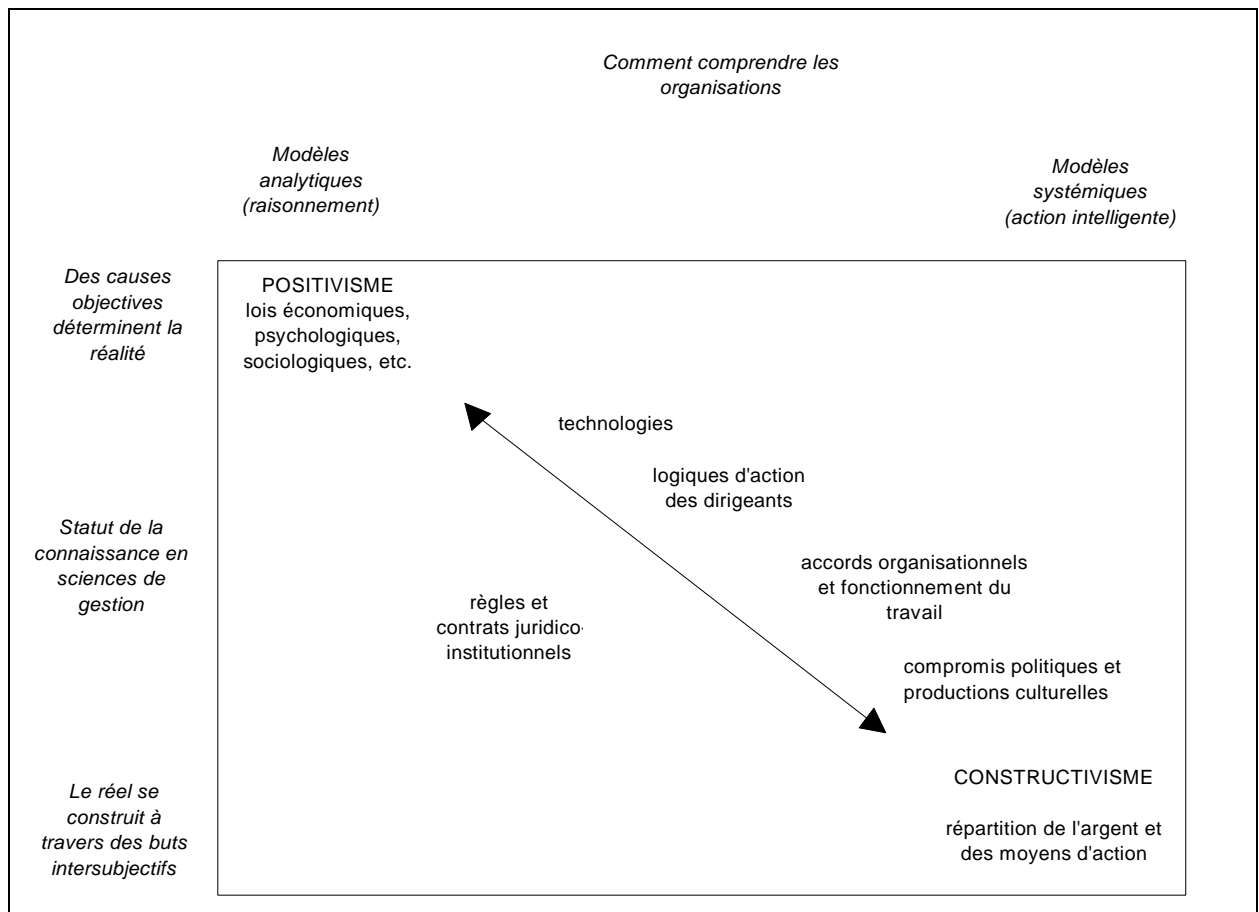
Dans une autre perspective, le CLAREE (Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises) a mis en place un modèle-cadre d'évolution des entreprises, qui souligne la coexistence des facteurs explicatifs dans les phénomènes observés¹.

Le modèle du CLAREE propose de s'appuyer sur une double causalité pour expliquer les configurations organisationnelles : dans un sens elles sont déterminées par des facteurs dont on peut analyser clairement les conséquences, dans un autre elles sont peu à peu construites par des acteurs qui les orientent avec leurs enjeux subjectifs². Le double statut épistémologique des phénomènes organisationnels stipule que la connaissance que nous en avons est à la fois objective (fondée sur l'observation des faits) et intersubjective (soumise à construction intentionnelle ; les configurations étudiées sont explicables par raisonnement, mais aussi mises en scène (par une compréhension anticipée de ce qu'elles pourront devenir). Le CLAREE postule qu'il n'est pas possible, pour un objet complexe, de s'en tenir à un seul cadre explicatif. Il y a toujours différents degrés de conceptualisation et d'analyse, certains étant plus généraux que d'autres (cf. la figure 7.2).

¹ Louart Pierre, *L'apparente révolution des formes organisationnelles*, *Revue Française de Gestion*, janvier-février 1996, pp. 74-85.

² Le constructivisme souligne les aspects téléologiques de tout système d'action collective. Les systèmes complexes sont transformés par les intentions ou projets de ceux qui les pensent à des fins opératoires. Leur évolution est à la fois poussée par des causes (déterminisme) et tirée par des buts (finalisation).

Figure 7.2- Les lois générales, constructions locales et forces intermédiaires de structuration¹



Du côté « positiviste », on trouve des lois générales qui s'appliquent aux entreprises observées, surtout dans les domaines économiques, sociologiques ou psychologiques, mais aussi dans les secteurs d'application des sciences à l'ingénierie. Du côté « constructiviste », on vérifie la mouvance des formes organisationnelles, en particulier dans les ajustements socio-politiques, les réorganisations socio-techniques et les manœuvres juridico-financières. Ce qui relie les deux, non sans contradictions ou paradoxes, ce sont les forces intermédiaires de structuration. Ces forces sont de trois types :

- Les technologies, car elles font le lien entre l'innovation scientifique et la répartition idéologique des usagers qu'on en fait ; les choix techniques ne sont pas neutres dès lors qu'ils intègrent des composantes organisationnelles et socio-politiques ;

- * *Le mode d'intégration de l'ABC par rapport aux systèmes d'information comptables existants, s'inscrit dans cette rubrique, car le choix de l'outil informatique utilisé pour la méthode ABC conditionne l'intégration ou non, et ces choix ne sont pas neutres quant à l'utilisation souhaitée de la méthode.*

- * *La difficulté de la mesure, peut s'intégrer également dans cette catégorie, car*

¹ Cf. p. 83 dans Louart Pierre, *L'apparente révolution des formes organisationnelles*, Revue Française de Gestion, janvier-février 1996, pp. 74-85.

certaines technologies peuvent aider à mesurer l'activité (par exemple des outils informatiques permettent d'enregistrer le temps passé sur certaines activités). De même des environnements où la technologie est importante (milieu industriel par exemple) sont habitués à la mesure.

- Les règles et contrats juridico-institutionnels, car ils « naturalisent » les ajustements conventionnels, en leur conférant de la force, des garanties et donc une chance de durée ; ils sont très structurants, tout en étant la conséquence de débats intersubjectifs ou de rapports de force institutionnalisés. Dans le sens inverse, les règles et les contrats sont un moyen de rendre visibles les lois objectives (par exemple, en aménageant le droit du travail pour tenir compte des constats de l'ergonomie) ; ils fonctionnent alors comme cadre normatif de l'action collective ;

* *Le mode de mise en oeuvre du changement provoqué par la mise en place de l'ABC influence fortement le succès ou l'échec de la méthode. La gestion du changement peut prendre la forme d'un pseudo contrat entre le personnel et les dirigeants de l'entreprise.*

- Les logiques d'action des individus ou groupes influent, car elles interprètent les environnements par rapport à leurs finalités. Au pire, elles se trompent sur le nécessaire et font sortir l'organisation du réalisme dont elle a besoin ; au mieux, elles ajoutent au réalisme la dimension dynamique des projets.

* *Le rôle du secteur des services conditionne en partie la réussite ou l'échec du modèle ABC/ABM, puisque le secteur des services possède des spécificités par rapport au secteur industriel. En revanche, les logiques d'action des individus ou groupes jouent un rôle déterminant dans la mesure où les hommes constituent un élément clé dans la production d'un service.*

* *Les aspects culturels influent sur la mise en place de la méthode ABC/ABM. L'ABC peut constituer un langage commun entre différentes entités d'un même groupe.*

En résumé nous pouvons proposer les dimensions de recherche reprises dans le tableau 7.2 comme grille pour analyser les différentes expériences ABC que nous étudierons lors de notre deuxième partie. Ainsi, pour chaque dimension de recherche, nous proposons des points de mesure applicables sur le terrain.

Tableau 7.2- Les cinq dimensions de recherche retenues après la revue de la littérature

<ul style="list-style-type: none">• <u>D1- ROLE DU SECTEUR DES SERVICES</u><ul style="list-style-type: none">◇ <i>Habitude à être mesuré ou peu de points de mesure dans l'entreprise,</i>◇ <i>Degré de tangibilité de l'output,</i>◇ <i>Importance des variations de l'activité,</i>◇ <i>Productions de masse ou production à la demande,</i>◇ <i>Standardisation ou sur mesure (produits personnalisables),</i>◇ <i>Coproduction du résultat par client et prestataire ou aucune intervention du client,</i>◇ <i>Importance des stocks,</i>◇ <i>Influence de la ressource humaine,</i>◇ <i>Ampleur donnée à la sous-traitance des activités de service et de support,</i>◇ <i>Types de services et activités de support.</i> • <u>D2- LES ASPECTS CULTURELS</u><ul style="list-style-type: none">◇ <i>La distance hiérarchique,</i>◇ <i>Le degré d'individualisme ou de collectivisme,</i>◇ <i>Le degré de masculinité,</i>◇ <i>Le contrôle de l'incertitude,</i>◇ <i>Le rapport au temps (sociétés monochroniques ou polychroniques),</i>◇ <i>L'importance accordée aux chiffres,</i>◇ <i>Le sens du devoir,</i>◇ <i>Histoire et contexte d'un pays (taille, auteurs, systèmes comptables utilisés, etc.),</i>◇ <i>La culture d'entreprise,</i>◇ <i>L'existence de groupes de projet,</i>◇ <i>L'utilisation de l'anglais dans les projets internationaux,</i>◇ <i>La culture technique propre à certaines professions.</i> • <u>D3- LES DIFFICULTES DE LA MESURE</u><ul style="list-style-type: none">◇ <i>Habitude à être mesuré,</i>◇ <i>Importance de la difficulté de mesure liée à l'invisibilité des services,</i>◇ <i>Mesure par des données chiffrées ou non chiffrées,</i>◇ <i>Mesures financières ou données opérationnelles,</i>◇ <i>Mesure du temps homme,</i>◇ <i>Activités répétitives et structurées ou pas de régularité dans l'activité,</i>◇ <i>Niveau de détail du modèle.</i>

- **D4- MODE D'INTEGRATION DE L'ABC PAR RAPPORT AUX SYSTEMES D'INFORMATION DEJA EXISTANTS**
 - ◇ *Volonté forte de mettre en place et d'utiliser ABC régulièrement,*
 - ◇ *Fréquence de sortie des résultats ABC,*
 - ◇ *Mise en place de l'ABC lors de la refonte des systèmes d'information ou projet spécifique pour ABC,*
 - ◇ *ABC se sert des données de la comptabilité générale ou de celles issues de la comptabilité de gestion,*
 - ◇ *ABC utilisé en parallèle ou ABC intégré aux systèmes d'information,*
 - ◇ *Application nationale ou internationale,*
 - ◇ *Application sur un site ou multi-sites,*
 - ◇ *Plusieurs niveaux de visibilité des résultats ou un seul (intérêt local / global),*
 - ◇ *Langage commun opérationnels / financiers,*
 - ◇ *Recherche d'un modèle souple et évolutif ou modèle bien stabilisé.*

- **D5- MODE DE MISE EN OEUVRE DU CHANGEMENT PROVOQUE PAR LA MISE EN PLACE DE L'ABC**
 - ◇ *Niveau concurrentiel,*
 - ◇ *Rôle joué par la technologie,*
 - ◇ *Normes et démarche qualité,*
 - ◇ *Culture d'entreprise habituée ou non au changement,*
 - ◇ *Autres projets en cours,*
 - ◇ *Importance des ressources affectées au projet ABC (équipe projet),*
 - ◇ *Importance des coûts salariaux,*
 - ◇ *Importance du soutien du management,*
 - ◇ *Aide extérieure ou projet mené en interne,*
 - ◇ *Contexte de réforme ou période stable.*

Tous ces éléments permettent de bien définir les points sur lesquels porter son attention lors de la mise en place et de l'utilisation d'un dispositif ABC/ABM dans le domaine des services. Nous pouvons maintenant commencer l'étude sur le terrain d'expérimentation. Notre but sera de vérifier les différentes théories présentées au cours de la première partie, mais surtout de les compléter et de proposer une méthodologie de mise en place réussie de l'ABC/ABM dans le domaine des services.

Résumé du chapitre 7

Le but de notre recherche est de répondre à la question : *Est-il possible d'appliquer la méthode ABC au secteur et aux activités de service ?*

Nous partons du postulat selon lequel il est possible d'appliquer ABC au domaine des services. Nous avons dégagé cinq pistes de recherche à partir de l'étude de la littérature. Elles nous aident à montrer les domaines où il est nécessaire d'apporter des adaptations lors de la mise en place de l'ABC. Celles-ci nous permettent de structurer notre recherche, mais aussi de déterminer un modèle d'application de la méthode ABC aux services. Les cinq pistes de recherche sont les suivantes :

- 1- L'appartenance au secteur des services joue-t-elle un rôle dans l'application de la méthode ABC/ABM ?
- 2- Les aspects culturels ont-ils une influence déterminante lors de la mise en place de la méthode ABC/ABM ?
- 3- La mesure est-elle plus difficile à opérer dans le domaine des services ?
- 4- Le mode d'intégration de l'ABC par rapport aux systèmes d'information comptables existants est-il un facteur conditionnant le succès de la méthode ABC ?
- 5- Quel mode de mise en oeuvre du changement doit-on utiliser lors de la mise en place de l'ABC/ABM ?

Nous proposons un modèle qui présente les différentes interactions entre nos cinq domaines d'analyse. Ces interactions conduisent à la définition du dispositif ABC/ABM. Suivant la configuration rencontrée entre les domaines d'analyse, le modèle ABC/ABM sera différent. Les interactions sont à double-sens.

Nous utilisons le modèle du CLAREE (Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises) pour analyser la coexistence des facteurs explicatifs dans les phénomènes observés étant constructivistes dans un sens et déterministes de l'autre.

**PARTIE II- L'ENQUETE SUR L'APPLICATION
DE LA METHODE ABC AU DOMAINE DES
SERVICES**

L'étude de la littérature a permis de dégager les différentes théories existantes en relation avec l'implantation de la méthode ABC dans le domaine des services, avec tout ce que cela implique en matière de gestion du changement et de différences culturelles. Nous en avons tiré des pistes de recherche sur lesquelles se baser pour commencer l'enquête sur le terrain. Cette enquête permettra d'approfondir les concepts abordés par les différents travaux existants, mais aussi de vérifier que l'application de la méthode ABC est possible au domaine des services. Cela permettra aussi de présenter les différentes adaptations nécessaires afin d'assurer la réussite d'une telle application. Ou au contraire d'illustrer les impossibilités ou limites inhérentes à la mise en place de l'ABC dans les activités de service.

Dans cette seconde partie, nous présenterons donc les résultats de l'étude empirique. Nous commencerons dans le chapitre 8 en décrivant la méthodologie de recherche adoptée, l'échantillon étudié, et le mode de recueil des données. Ensuite, nous présenterons dans le chapitre 9 l'étude de cas de Hewlett-Packard ainsi que les autres études de cas dans le chapitre 10. Puis, nous analyserons et comparerons ces différents cas dans le chapitre 11, afin de dégager les spécificités de l'application de la méthode ABC au domaine des services. Enfin, nous proposerons dans le chapitre 12 une méthodologie de mise en place de la méthode ABC au domaine des services.

**CHAPITRE 8- LA PRESENTATION DES PRINCIPES DE
L'ENQUETE**

Dans ce chapitre, nous présenterons les éléments de départ de l'enquête, c'est-à-dire la méthodologie de recherche adoptée, et la composition de l'échantillon.

Section 1- La méthodologie de recherche utilisée

Afin d'adopter une démarche de recherche cohérente, il convient de s'inscrire dans un courant épistémologique. Deux voies principales s'offraient à nous au départ : le positivisme et le constructivisme¹. **Nous avons opté pour le courant constructiviste.** Nous adopterons en effet une stratégie d'action qui propose une correspondance entre la situation perçue et les projets auxquels nous avons participé. Nous argumenterons sur les stratégies d'action que nous proposerons. Rappelons que le constructivisme étudie ce qui est en projet, ce qui n'existe pas. Nous sommes dans le domaine des sciences de conception et non des sciences de l'analyse. Afin de démontrer en quoi notre recherche se rattache au courant constructiviste, dans le tableau 8.1 nous reprenons les indications données par Jean-Claude Usunier au chercheur constructiviste, et nous les appliquons à notre travail.

Tableau 8.1- L'approche phénoménologique d'une recherche²

Indications données au chercheur	Eléments de notre travail se rapportant à ces indications
Le chercheur doit se concentrer sur le sens.	Nous tentons de comprendre pourquoi et en quoi il est différent d'appliquer la méthode ABC au secteur et aux activités de service.
Le chercheur doit essayer de comprendre le phénomène qui se produit.	Nous avons étudié les cas sous de nombreux axes d'analyse.
Le chercheur doit observer chaque situation dans sa totalité.	Nous adoptons une démarche systémique nous permettant de comprendre le problème dans son ensemble.
Le chercheur doit développer des idées par induction en partant des données.	Nous sommes partie du terrain en analysant 28 cas réels pour développer nos propositions.
Les méthodes recommandées comprennent l'utilisation de méthodes multiples pour établir différentes vues du même phénomène.	Nous avons utilisé plusieurs méthodes de recueil des données : - la présence de longue durée au sein de deux groupes, - des entretiens au sein de ces deux groupes et de treize autres, - et l'analyse de documents des sociétés, et de cas, articles et ouvrages publiés sur ces expériences.
Les méthodes recommandées comprennent de petits échantillons étudiés en profondeur et/ou sur une longue période.	Notre échantillon comporte 41 entretiens, soit 28 expériences analysées, et 15 sociétés différentes. Nous avons analysé deux expériences en profondeur, celles de France Télécom et de Hewlett-Packard (avec une présence de trois ans au sein de cette dernière). Les autres cas nous servent de points de comparaison.

¹ En annexe 16, se trouve une présentation complète de ces deux courants.

² Cf. p. 38 dans Usunier Jean-Claude, Easterby-Smith Mark, Thorpe Richard, Introduction à la recherche en gestion, Economica, 1993, 233 p.

Comme le souligne Jean-Claude Usunier, la distinction entre les deux paradigmes est très claire au plan conceptuel¹, mais il cite M. Bulmer² et M. Punch³ qui soutiennent que quand on en vient aux questions liées aux plans de recherche et à l'utilisation de méthodes quantitatives ou de méthodes qualitatives, la distinction s'estompe quelque peu. Nous avons utilisé la méthode des études de cas. Nous sommes également en mesure de présenter quelques analyses chiffrées, car nous avons étudié un nombre assez important d'expériences différentes (en tout 28 cas distincts).

Ainsi, la démarche de recherche adoptée n'utilise pas l'approche hypothético-déductive. Le but n'est pas de tester de modèles préexistants. Les apports de la littérature servent davantage de guide pour aller sur le terrain en permettant de savoir où chercher et creuser. La méthode se rapproche de la démarche inductive qui consiste à dégager de l'observation des régularités incontestables. On considère que le raisonnement déductif va du général au particulier alors que la démarche inductive fait le contraire, allant du particulier au général. Mais pour M. Blaug, il ne s'agit pas d'une différenciation pertinente⁴. Il faudrait plutôt distinguer les deux démarches sur le caractère démonstratif ou non des inférences opérées. Les inférences démonstratives certaines relèvent de la déduction alors que les inférences non démonstratives sont "précaires" et relèvent de l'opération inductive. Afin d'éviter la confusion entre les deux types de raisonnement, M. Blaug propose de désigner les raisonnements non démonstratifs par le terme d'abduction. La science est donc basée sur l'abduction que suit la déduction. Gérard Koenig s'appuyant sur la conception de M. Blaug définit ainsi l'abduction⁵:

“ L'abduction est l'opération qui, n'appartenant pas à la logique, permet d'échapper à la perception chaotique que l'on a du monde réel par un essai de conjecture sur les relations qu'entretiennent effectivement les choses. (...) L'abduction consiste à tirer de l'observation des conjectures qu'il convient ensuite de tester et de discuter ”.

Cette démarche permet ainsi d'expliquer un phénomène relativement à une connaissance théorique et de discuter des implications des résultats empiriques. Cette approche ne permet que difficilement de prédire.

¹ Cf. p. 42 dans Usunier Jean-Claude, Easterby-Smith Mark, Thorpe Richard, *Introduction à la recherche en gestion*, Economica, 1993, 233 p.

² Bulmer M., *Some Reflections upon Research in Organisation*, in A. Bryman (ed) *Doing research in organisations*, London : Routledge, 1988.

³ Punch M., *The Politics and Ethics of Fieldwork*, Beverly Hills : Sage, 1986.

⁴ Blaug M., *Des idées reçues aux idées de Popper*, chapitre 1, pp. 4-25, dans *La méthodologie économique*, Economica, 1982.

⁵ Cf. p. 7 dans Koenig Gérard, *Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles*, *Revue de gestion des ressources humaines*, N°9, Novembre 1993, pp. 4-17.

Dans ce cadre, la démarche de recherche suivie a été déclinée en sept étapes :

Etape 1 : la question de départ. La nôtre est celle-ci : *Est-il possible d'appliquer la méthode ABC au domaine des services ?*

Etape 2 : le repérage. Les différents travaux des chercheurs se rattachant à notre sujet ont permis d'étendre le champ d'investigation à plusieurs thèmes :

- Les services afin de bien définir ce type d'activité et les classer, et de déterminer l'impact de leurs spécificités sur l'application de la méthode ABC.
- La méthode ABC et ABM, afin de bien comprendre en quoi elle consiste, et aussi de choisir notre propre définition, car nous avons vu que cette approche n'est pas encore totalement normalisée.
- Les applications de la démarche ABC au domaine des services : nous avons recensé de nombreux cas publiés afin d'avoir des éléments de référence pour aller sur le terrain d'investigation.
- Le contrôle de gestion pour connaître les théories et problématiques actuelles à prendre en compte.
- Les aspects culturels afin de comprendre les impacts des cultures de chaque pays, mais aussi de la culture d'entreprise lors de la mise en place d'un nouveau système de mesure de performance et de pilotage.
- La gestion du changement afin de mesurer la place des actions à prendre pour réussir le passage à un nouveau système de contrôle de gestion et d'analyse des coûts.
- La méthodologie de la recherche. Nous avons étudié les courants épistémologiques et les techniques de recherche (dont celle par études de cas) afin de choisir la méthodologie la mieux adaptée à notre problématique.

Etape 3 : la problématique. Nous avons choisi celle-ci : *En quoi les spécificités des services influencent l'application de l'ABC/ABM ?* Elle permet d'adopter une démarche systémique d'analyse du domaine de recherche.

Etape 4 : l'élaboration du dispositif théorique. Nous avons bâti un modèle reliant cinq pistes de recherche (voir page 201). Les cinq construits sont reliés à des variables observables. Le concept est la réussite de l'implantation de l'ABC au domaine des services.

Etape 5 : la collecte d'informations. Nous avons utilisé différentes techniques :

- Un questionnaire a été conçu afin d'aider à la récolte des informations au sein du terrain d'expérimentation (cf. annexe 15). Il a servi de guide lors des entretiens avec les différentes personnes impliquées dans un projet ABC ou en subissant les conséquences : des membres de l'équipe projet ABC, des managers ayant décidé cette mise en place, des personnes appartenant au service ou à la société dans lesquels la méthode a été appliquée. Ce questionnaire structuré permet de bien analyser les réponses et d'effectuer des recoupements. Un dépouillement vertical des réponses a été effectué en présentant une fiche par entreprise et expérience. Puis, les réponses ont été analysées horizontalement autour de certains thèmes en comparant les différents cas.

- Des documents des sociétés étudiées ont été utilisés¹ (comptes rendus de réunions, rapports, courriers électroniques, etc.).
- Des observations au sein du terrain d'expérimentation ont été réalisées. Le cas de Hewlett-Packard permet de réaliser une observation sur la durée. Celui de France Télécom donne l'opportunité d'obtenir suffisamment d'éléments pour mener une analyse en profondeur. Les treize autres groupes étudiés servent de points de comparaison.
- Ces moyens ont été confrontés avec les expériences décrites dans les ouvrages et articles publiés ou directement avec des chercheurs ou praticiens rencontrés dans des séminaires, conférences, colloques, ou même lors d'échanges plus formalisés dans le cadre de collaboration interentreprises (benchmarking, projets communs, etc.).

Le principe de triangulation a été respecté en confrontant plusieurs méthodes de collecte des données. Une démarche holiste a été adoptée. Nous n'avons pas travaillé que sur quelques éléments isolés, mais avons cherché à être plus systématique et à saisir la complexité des phénomènes.

Etape 6 : le traitement des données. Les réponses aux entretiens ont été codées afin de les classer plus facilement². Puis un résumé de chaque cas a été présenté, afin de permettre de connaître sa chronologie et de le comprendre dans sa globalité. Enfin, les cas ont été analysés par type de question en les regroupant en cinq domaines d'analyse.

Etape 7 : les conclusions. Nous avons tenté d'apporter une réponse à la question de départ en se fondant à la fois sur les apports théoriques des différents chercheurs, et sur les éléments fournis par les cas observés sur le terrain.

La méthode des études de cas a été utilisée lors de l'expérimentation. Robert K. Yin fournit ainsi la définition suivante d'une étude de cas³:

“ une étude de cas est une enquête empirique qui :
- effectue des recherches sur un phénomène contemporain dans un contexte réel ; où
- les limites entre le phénomène et le contexte ne sont pas clairement évidentes ; et
dans lequel
- de multiples sources de preuve sont utilisées ”.

Barry S. Spicer précise que la recherche via les études de cas est une stratégie adaptée pour des questions de type “ comment ” ou “ pourquoi ” à propos d'événements contemporains et sur lesquels le chercheur n'a pas de contrôle⁴. Selon Robert K. Yin, pour être valable la

¹ Il est évident que nous avons facilement accès aux documents de Hewlett-Packard et de France Télécom, mais d'autres sociétés nous ont gentiment confié des documents, parfois même très confidentiels.

² A noter que pour dépouiller les entretiens, le logiciel de traitement statistique SPSS a été utilisé. Cela a permis de trier plus facilement les données et d'éviter les erreurs dues aux comptages manuels. Nous n'avons cependant pas effectué d'analyse statistique poussée, car la taille de notre échantillon est trop faible pour cela. C'est la raison pour laquelle les résultats ne sont jamais présentés en pourcentage, ce qui n'aurait aucun sens, mais en nombre de réponses.

³ Cf. p. 2 dans Yin R. K., *Case study research*, London, Sage Publications, 1989.

⁴ Cf. p. 10 dans Spicer Barry S., *The resurgence of cost and management accounting : a review of some recent developments in practice, theories and case research methods*, *Management Accounting Research* (CIMA, London), 1992, pp. 1-37.

méthode par études de cas doit montrer des résultats forts et contrastés, car le nombre de degrés de liberté et la validité statistique d'un petit nombre d'études de cas est faible¹. Une démarche quantitative vise, selon Frédéric Wacheux, à prédire des phénomènes à partir de régularités ; tandis qu'une démarche qualitative, au contraire, étudie en profondeur les phénomènes, en acceptant la spécificité et les différences dans des contextes situationnels².

Ainsi, il existe plusieurs stades dans la recherche par études de cas selon Patrick J. Keating³ : la découverte de la théorie, l'affinement de la théorie et la réfutation de la théorie. Ces dernières fournissent des catégories naturelles pour classer la recherche par étude de cas :

- *Cas de découverte de théorie (exploration de la théorie) :*

Objectif : établir la cartographie de phénomènes nouveaux, dynamiques, et/ou complexes non connus ou expliqués de façon inadéquate par les théories existantes. Ces cas sont les plus ouverts et les moins guidés par la théorie existante.

- *Cas d'illustration de la théorie (amélioration de la théorie) :*

Objectif : établir la plausibilité d'une perspective théorique spécifique en démontrant sa capacité d'illustrer certains aspects des pratiques de contrôle de gestion.

- *Cas de précision de la théorie (affinement de la théorie) :*

Objectif : affiner une théorie peu fournie, peu justifiée à l'aide d'un test statistique ou d'une étude de cas de la forme d'un test critique. Ces cas cherchent à établir la plausibilité d'une théorie spécifique avec un des deux buts suivants : (1) établir les variations de la théorie dans une perspective de concurrence théorique, ou (2) de développer la théorie sous une forme testable.

- *Test crucial / test réfutationniste (réfutation de la théorie) :*

Objectif : contredire ou réfuter une théorie bien définie.

Nous nous situons dans la première situation : la découverte de la théorie. Il n'existe en effet pas encore réellement de théorie concernant l'application de la méthode ABC au domaine des services. On trouvera plutôt des études de cas descriptives et des théories relatives à une partie de notre champ de recherche. Ainsi, nous empruntons d'une part aux travaux sur le domaine des services et d'autre part à ceux sur la méthode ABC/ABM.

En donnant l'état de développement de la théorie et le type d'étude de cas, les chercheurs peuvent alors :

¹ Cf. p. 82 dans Yin Robert K., *Applications of case study research*, Sage Publications, 1993, 131 p.

² Cf. p. 53 dans Wacheux Frédéric, *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica (Paris), 1996, 290 p.

³ Keating Patrick J., *A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting*, *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1995, pp. 66-86.

- préciser les découvertes inhérentes au domaine théorique sous-jacent à la recherche ;
- réaffirmer l'applicabilité de la théorie à la lumière des découvertes des études de cas et spécifier comment la théorie réfute, complète ou étend les théories existantes ;
- identifier les manques de connaissance et les pièces du puzzle non décelées par l'étude ; et ramener ce programme particulier de recherche aux autres études de découverte, affinement, ou de réfutation de la théorie.

En définitive, l'intérêt de l'étude de cas dans notre situation est que nous avons pu tirer pleinement avantage de l'immersion totale dans l'expérience ABC de Hewlett-Packard, et dans une moindre mesure, celle de France Télécom, et les comparer à d'autres mises en place. Frédéric Wacheux précise d'ailleurs que la méthode des cas se définit comme une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications¹. Evert Gummesson explique que l'on peut appliquer la règle des 20/80 au processus d'obtention de l'information². Quatre-vingt pour-cent des informations peuvent être obtenues avec un minimum d'effort, alors que les 20% restants requièrent un plus haut degré de sophistication des méthodes de recherche.

Nous jugeons que dans notre cas une méthode quantitative qui aurait consisté à réunir un échantillon important d'entreprises n'était pas la solution idéale car :

- Nous n'avions pas assez d'éléments pour nous lancer dans une étude statistique dès le départ. Nous avons besoin de réaliser une étude en profondeur sur le terrain afin de dégager les situations types de l'application de l'ABC aux services.
- Il aurait été difficile de réunir un échantillon important et représentatif, car même si la méthode ABC est de plus en plus implantée par les entreprises de service, le phénomène est encore récent et il n'existe pas encore beaucoup de cas. De plus, de nombreuses sociétés souhaitent préserver la confidentialité sur leurs projets. Seule la méthode des cas a permis d'obtenir les informations sur les nombreux éléments que nous souhaitons observer.

¹ Cf. p. 89 dans Wacheux Frédéric, *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica (Paris), 1996, 290 p.

² Cf. p. 29 dans Gummesson Evert, *Qualitative methods in management research*, Studentlitteratur Chartwell-Bratt (Bromley, UK), 1988, 202 p.

Le rôle du chercheur au sein du terrain d'expérimentation

Rappelons que notre champ d'expérimentation se décompose en une étude très en profondeur sur le groupe Hewlett-Packard. Nous avons été présente dans la société entre début janvier 1994 et octobre 1997. Nous étions basée au sein du service contrôle de gestion à Evry (France), mais nous appartenions à l'organigramme du siège européen situé à Genève. Nous faisons partie de l'équipe projet ABC pour la Maintenance Informatique (le service après-vente), d'abord sur le projet français entre janvier et juin 1994, puis sur le projet européen entre octobre 1994 et octobre 1997. Nous avons aussi participé à d'autres projets de façon plus légère (notamment le projet français pour l'organisation Test et Mesure). Nous avons aussi utilisé cette technique de l'immersion totale pour l'expérience de France Télécom. Ce groupe a choisi d'implanter la méthode ABC dans le cadre de la rénovation de son système comptable. Il a choisi de modifier l'outil utilisé et de redéfinir les nomenclatures et les utilisations de ses systèmes d'information. Il a adopté un système multidimensionnel comprenant plusieurs axes d'analyse dont un axe processus-activités. Nous avons participé à ce projet en étant présente à plein temps au sein de France Télécom pendant une vingtaine de jours fin 1996 (étalés sur une période d'environ deux à trois mois). Notre rôle a consisté à analyser et valider la nomenclature d'activités avant son utilisation effective. Nous intervenions donc plutôt en début de projet.

Les autres sociétés étudiées ont permis d'établir des comparaisons. Notre présence y a été beaucoup plus légère puisqu'elle a consisté en la réalisation d'un ou plusieurs entretiens de deux heures à une demi-journée. Cela a permis de réduire le risque lié à l'utilisation de l'immersion totale, car nous n'étions pas acteur dans le projet, mais uniquement observateur. La recherche par étude de cas permet aussi, comme le rappelle Evert Gummesson¹, d'avoir une vision holistique² des choses : " cela nous laisse étudier différents aspects, examiner les relations entre eux, et voir le processus dans son environnement complet ".

Notre démarche ne se limite donc pas à une seule étude monographique. Alain Burlaud rappelle d'ailleurs que la monographie n'est pas une mauvaise démarche en soi, mais les problèmes théoriques sont plus facilement intégrés dans des approches thématiques ou disciplinaires³. De plus, les quatre tests de validité proposés par Robert K. Yin ont été utilisés pour s'assurer que la démarche était fiable (validité du construit, interne, externe, et fiabilité). Le tableau 8.2 montre quels éléments de la démarche utilisée répondent à ces tests.

¹ Cf. p. 76 dans Gummesson Evert, *Qualitative methods in management research*, Studentlitteratur Chartwell-Bratt (Bromley, UK), 1988, 202 p.

² Par opposition au réductionnisme qui décompose la recherche en petites parties bien définies.

³ Burlaud Alain, *Recherche comptable et profession comptable*, FNEGE - Journée recherche en gestion, Paris, le 11 octobre 1996, 8 p.

Tableau 8.2- Les 4 tests de Yin

	Validité du construit	Validité interne	Validité externe	Test de fiabilité
Définition	Obtenue lorsque le chercheur a vérifié que les mesures des concepts sont correctement opérationnalisées et éclairent bien la question qu'il se pose. Ceci suppose de disposer d'une stratégie de recueil des données qui soit bien adaptée.	Permet d'apprécier la pertinence des résultats ainsi que leur cohérence. Il est conseillé de s'entourer de précautions, notamment lors de la phase d'analyse (recoupement des informations recueillies, tests d'analyses rivales, échanges sur le cas avec des acteurs internes clés, etc.).	Traite du problème de la généralisation au-delà de la présente étude de cas.	Permet au chercheur de vérifier que, sous des conditions identiques, un autre chercheur produirait les mêmes résultats et conclurait de la même manière. L'objectif est de minimiser les erreurs et les biais de l'étude. Ceci renvoie au poids de la présentation de la méthode d'analyse, mais également à l'importance de la présentation des données du cas.
Éléments de notre travail répondant à ces tests	<ul style="list-style-type: none"> - Étude des concepts théoriques au travers de la lecture de la littérature, avant d'aller sur le terrain afin de dégager des pistes de recherche. - Utilisation de pistes de recherche bien définies pour aller sur le terrain. - Utilisation d'un questionnaire qui permet de bien structurer la collecte des données. - Utilisation d'un logiciel de traitement statistique qui permet de bien classer les données. - Présence pendant 36 mois au sein de Hewlett-Packard (le cas principal). Cela permet d'étudier sur la durée les évolutions de l'approche adoptée, mais aussi de rencontrer beaucoup d'acteurs différents. 	<ul style="list-style-type: none"> - Triangulation : utilisation de différentes méthodes de collecte des données (entretiens, documents des sociétés, articles et ouvrages parus sur les cas étudiés, etc.). - Envoi des résumés des cas aux entreprises visitées pour validation avant la publication de ce travail. Ceci permet de corriger les erreurs et imprécisions éventuelles dues à des incompréhensions ou à une possible interprétation biaisée du chercheur. - Plusieurs questionnaires ont été administrés pour la même expérience lorsque celle-ci était complexe et nécessitait davantage d'investigations. 	<ul style="list-style-type: none"> - Comparaison de l'étude de cas principale avec d'autres cas choisis sciemment dans d'autres secteurs d'activité, dans des groupes de diverses nationalités, et ayant adopté une approche ABC différente (intégré/non intégré, modèle détaillé ou non, etc.). 	<ul style="list-style-type: none"> - Nom des expériences cité (non dissimulé sous un pseudonyme), un autre chercheur peut donc contacter les sociétés étudiées. - Descriptif précis de l'expérience lors des fiches de présentation des cas. - Questionnaire utilisé mis en annexe. - Présentation des données des cas sous forme de tableaux chiffrés permettant une compréhension et une visualisation rapide des résultats des cas par un autre chercheur. - Construction d'un modèle reprenant les cinq domaines d'analyse retenus. Cela permet une meilleure lisibilité des pistes de recherche et facilite la réplique par un autre chercheur. - Lors du dépouillement, des coefficients de pondération ont été attribués aux questionnaires de façon à ce que les expériences et sociétés ayant fait l'objet de plusieurs entretiens n'aient pas un poids supérieur dans l'analyse des résultats à celui des sociétés n'ayant été interrogées qu'une seule fois.

Section 2- Le mode de recueil des données et l'échantillon

Les sociétés étudiées sont présentées dans le tableau 8.3. Trente-six personnes ont été interrogées en tout. Nous avons décidé de n'analyser les résultats que de 35 entretiens, car l'un d'entre eux ne donnait pas de résultats intéressants : l'entrevue a été trop courte et les données récoltées n'étaient pas assez complètes. Nous avons étudié 15 sociétés en tout, ce qui représente un total de 28 expériences différentes, une société pouvant totaliser plusieurs projets ABC distincts. Nous avons procédé à plusieurs entretiens dans certaines sociétés, alors qu'il n'y en a eu qu'un seul pour d'autres. Nous avons, en effet, parfois eu besoin de rencontrer plusieurs personnes lorsque les projets étaient complexes, ou pour obtenir des informations provenant de différentes sources. Par exemple, nous sommes allée interroger la maison-mère, et des contrôleurs de gestion dans les hôpitaux pour l'expérience des hôpitaux de Paris afin de bien comprendre la différence entre l'avis des décideurs de la mise en place du projet situés au siège et la façon dont celui-ci était perçu dans les unités opérationnelles.

Tableau 8.3- Les 15 sociétés et groupes composant l'échantillon

Nom	Nombre d'entretiens ¹	Nombre de cas différents étudiés
Air France Cargo	2	1
Assistance Publique, Hôpitaux de Paris	4	1
Axa	4	4
Banque de France	1	1
Boots	1	1
FACOM	2	1
France 3	1	1
France Télécom	3	1
Hewlett-Packard	13	8
MATIF	1	1
Océ Graphics	1	1
Secteur de la Presse	1	1
SNCF	2	1
SNECMA	4	4
SOGEP	1	1
TOTAL	41	28

Le tableau 8.4 présente le profil des personnes interrogées. Il s'agit principalement de contrôleurs de gestion, ceci pour deux raisons : très souvent les projets ABC sont initiés par les services contrôle de gestion et nous avons souhaité obtenir une certaine homogénéité dans l'échantillon. Un certain profil a donc été ciblé.

¹ A noter que la même personne a pu être interrogée plusieurs fois si elle a participé à plusieurs expériences ABC distinctes au sein de la même entreprise. En fait nous avons interrogé 36 personnes différentes en tout.

Tableau 8.4- Le profil des personnes interrogées

	En nombre de personnes interrogées
Contrôleur de gestion	21
Chef du service contrôle de gestion ou directeur financier	9
Chargé de mission	2
Manager de l'organisation	2
Autre	1
Total	35

Afin d'avoir un dépouillement homogène, les données seront présentées de plusieurs façons, en effectuant un total des réponses par rapport¹:

- au nombre d'expériences (les 28 retenues) pour les questions relatives à une expérience particulière,
- au nombre de sociétés étudiées (les 15 retenues) pour les sujets relatifs aux choix et à la structure des groupes (notamment pour étudier la relation entre les différents projets au sein d'un même groupe),
- au nombre de personnes interrogées (les 35 retenues) ou d'entretiens (les 41 retenus) pour les réponses faisant appel à l'avis des personnes, indépendamment du fait qu'elles appartiennent à telle ou telle entreprise.

Afin de limiter les imprécisions dues à la courte durée des entretiens effectués en dehors du groupe Hewlett-Packard, nous avons envoyé les comptes rendus aux entreprises avant de les faire figurer dans cette thèse. Ceci avait pour but de leur faire corriger les erreurs dues à une mauvaise prise de note ou à des incompréhensions. Les résultats ont été très bons, car sur un total de 15 comptes rendus envoyés, treize personnes ont répondu. Cela a permis d'obtenir des détails sur les événements intervenus après l'entretien. Ainsi, une société a indiqué que le projet ABC avait finalement été abandonné. Les remarques effectuées ont plutôt porté sur des détails (précisions sur les effectifs, nom exact d'une division, date précise de tel ou tel événement). Aucune personne a demandé de censurer des informations, et il n'y a pas eu de remise en cause fondamentale du compte rendu. Cela a permis de valider le fait que le questionnaire abordait bien tous les points nécessaires à la bonne compréhension des expériences ABC. Aucune personne n'a souhaité rajouter des informations. Le tableau 8.5 présente les expériences étudiées par l'intermédiaire de l'échantillon, ainsi que le mode de recueil des données utilisé.

¹ Nous avons utilisé des coefficients de pondération dans le dépouillement de nos entretiens afin de ne pas donner plus de poids à certaines sociétés lorsque nous y avons effectué plusieurs entretiens, alors que d'autres sociétés n'ont fait l'objet que d'une seule entrevue. A noter que parfois vous trouverez un total de réponses (dernière ligne du tableau) qui ne correspond pas exactement au nombre de réponses indiquées (l'écart est de 1 au maximum). Ceci est dû au fait que le logiciel arrondi le nombre de réponses calculées en appliquant le coefficient de pondération.

**Tableau 8.5- Le nombre d'entretiens et le mode de recueil des données
sur les 28 cas de l'échantillon étudié**

Cas étudiés	Mode d'obtention des informations				
	Entretien	Nombre d'entretiens ¹	Présence sur le terrain	Documents de la société	Articles et ouvrages parus sur le sujet
DOMAINE DES SERVICES ET DES ACTIVITES DE SUPPORT					
Air France Cargo	X	2			
Assistance Publique - Hôpitaux de Paris	X	4			
Axa (Axa Assurances : service auto particuliers Ile de France)	X	1			
Axa (Axa Assurances : produits vie)	X	1			
Axa (Axa Belgium)	X	1			
Axa (Axa Courtage)	X	1			
Banque de France	X	1		X	
Boots	X	1			X
France 3	X	1			X
France Télécom	X	3	X (24 jours)	X	
Hewlett-Packard (expérience Test et Mesure Support)	X	3	X (3 ans)	X	
Hewlett-Packard (IT)	X	1		X	
Hewlett-Packard (SME)	X	1		X	
Hewlett-Packard SIDE (Grenoble)	X	1		X	
Hewlett-Packard (expérience Maintenance Informatique France)	X	1	X (3 ans)	X	X
Hewlett-Packard (expérience Maintenance Informatique Matérielle Mondiale)	X	3	X (3 ans)	X	X
Hewlett-Packard (expérience Maintenance Informatique Logicielle Mondiale)	X	2	X (3 ans)	X	X
MATIF SA	X	1		X	X
Océ Graphics (activités de support à la production)	X	1			X
Secteur de la Presse	X	1		X	
SNCF	X	2			
SNECMA (service Logistique)	X	1			
SNECMA (département Contrôle de Gestion)	X	1			
SNECMA (ordonnancement de la production)	X	1			
SNECMA (ensemble des fonctions de l'usine de Corbeil)	X	1			
SOGEP	X	1			
Total secteur et activités de service		38			
DOMAINE INDUSTRIEL					
FACOM	X	2			
Hewlett-Packard PSDE (Grenoble)	X	1		X	X
Total domaine industriel		3			
Total		41			

¹ Parfois, nous avons interrogé la même personne pour deux cas différents au sein de la même société.

Deux expériences appartiennent au domaine industriel. Nous avons opté pour ce choix volontairement. L'expérience de PSDE (Personal Systems Distribution Europe, le plus grand centre de distribution des PC en Europe, situé à Grenoble) a été retenue, car elle a eu lieu au sein de Hewlett-Packard et a permis de comparer la mise en place dans la production avec celle dans le domaine des services. L'expérience de FACOM a été choisie, car elle est représentative des préoccupations propres aux industriels. De plus, ces sociétés industrielles possèdent des activités de service. Notons que lors de l'analyse des résultats, il sera fait une différence entre les sociétés de service et les industries lorsque la distinction a une signification.

Nous avons veillé à interroger des sociétés appartenant au domaine des services, ou des sociétés industrielles qui avaient des activités de service (voir les détails dans le tableau 8.6).

Tableau 8.6- La composition des cas de l'échantillon en termes de secteur étudié

	En nombre d'entretiens	En nombre de cas étudiés	En nombre de groupes ou de sociétés étudiés
Services	37	25	13
Industrie	3	2	2
Les deux	1	1	0 ¹
Total	41	28	15

L'effectif moyen des groupes et sociétés étudiés s'établit à 52 975 personnes, le plus faible étant de 560 personnes, et le plus élevé de 170 000 personnes (voir le tableau 8.7). Il s'agit de sociétés de taille assez élevée. ABC est généralement mis en place par des grandes sociétés ou des PME assez importantes.

Tableau 8.7- La composition des groupes et sociétés de l'échantillon en termes d'effectifs

	En nombre de groupes ou de sociétés étudiés
Inférieur à 20 000 personnes	7
De 20 000 à 100 000 personnes	4
Supérieur à 100 000 personnes	3
Non réponse	1
Total	15

Les sociétés ne mettent pas forcément en place l'ABC sur la totalité de leurs services. Elles peuvent restreindre le périmètre d'application. Aussi, nous avons mesuré l'effectif concerné par l'application de l'ABC (voir le tableau 8.8). En moyenne, il s'établit à 18 710 personnes, le plus faible étant de 15 personnes (service d'Axa), et le plus élevé de 170 000 personnes (SNCF).

¹ Il s'agit d'un chiffre arrondi par défaut représentant moins d'une société.

Nous observons de très fortes disparités et nous verrons que la taille du périmètre d'application est déterminante. Elle conditionne le type d'utilisations de la méthode ABC, mais aussi la durée des projets et le type d'outil informatique utilisé.

Tableau 8.8- L'effectif des entités concernées par l'application de l'ABC (service, site, ou société)

	En nombre de cas
De 0 à 100 personnes	7
De 101 à 1000 personnes	10
Plus de 1000 personnes	11
Total	28

L'échantillon est également assez diversifié quant au chiffre d'affaires des groupes et sociétés étudiées. En moyenne, ce chiffre d'affaires s'établit à 45,43 milliards de Francs, le plus petit étant de 2 millions, et le plus important, de 157,6 milliards de Francs (voir le tableau 8.9).

Tableau 8.9- La composition des groupes et sociétés de l'échantillon en termes de chiffre d'affaires

	En nombre de groupes ou de sociétés étudiés
Inférieur à 1 milliard de Francs	4
De 1 à 10 milliards de Francs	8
Supérieur à 10 milliards de Francs	3
Total	15

Le chiffre d'affaires des entités concernées par l'application de l'ABC s'élève en moyenne à 15,5 millions de Francs, le plus faible étant de 7,5 millions, et le plus important de 151,3 milliards de Francs (voir le tableau 8.10). Les différences sont dues au fait que l'ABC peut s'appliquer à un petit service, ou à la totalité d'un groupe.

Tableau 8.10- Le chiffre d'affaires des entités concernées par l'application de l'ABC

	En nombre de cas
Inférieur à 100 millions de Francs	5
De 100 à 500 millions de Francs	4
De 500 millions à 1 milliard de Francs	8
Supérieur à 1 milliard de Francs	6
Non réponse	5
Total	28

Nous avons maintenant une vision globale de l'échantillon étudié. Nous pouvons examiner chacune des expériences dans le détail. Nous verrons d'abord les projets ABC du groupe Hewlett-Packard, puis nous les mettrons en regard des quatorze autres expériences de l'échantillon.

Résumé du chapitre 8

La méthodologie de recherche adoptée s'inscrit dans le cadre du courant constructiviste.

Le but est de se concentrer sur le sens et de comprendre le phénomène qui se produit. Les idées sont développées par induction en partant des données et les situations sont observées dans leur totalité. Par ailleurs, des méthodes multiples sont utilisées pour établir différentes vues du même phénomène. La technique utilisée est celle des études de cas.

Le principe de triangulation a été respecté. Ainsi, les différentes sources utilisées sont :

- des entretiens réalisés à l'aide d'un questionnaire préalablement établi,
 - des sources documentaires confiées par les différentes sociétés étudiées,
 - des articles et ouvrages publiés sur les différentes expériences étudiées,
 - la présence au sein de deux sociétés : Hewlett-Packard (3 ans) et France Télécom (24 jours).
- Le chercheur a travaillé sur les projets ABC de la *Maintenance Informatique Matérielle* au niveau Européen, et pour l'organisation *Support Test et Mesure* de Hewlett-Packard. Il a aussi participé à l'amélioration de la nomenclature d'activité du modèle ABC de France Télécom.

L'échantillon étudié est composé des sociétés suivantes (voir le tableau ci-dessous).

Les 15 sociétés et groupes composant l'échantillon

Nom	Nombre d'entretiens	Nombre de cas différents étudiés
Air France Cargo	2	1
Assistance Publique, Hôpitaux de Paris	4	1
Axa	4	4
Banque de France	1	1
Boots	1	1
FACOM	2	1
France 3	1	1
France Télécom	3	1
Hewlett-Packard	13	8
MATIF	1	1
Océ Graphics	1	1
Secteur de la Presse	1	1
SNCF	2	1
SNECMA	4	4
SOGEP	1	1
TOTAL	41	28

**CHAPITRE 9- LES EXPERIENCES ABC DU GROUPE
HEWLETT-PACKARD**

Comme nous l'avons souligné, nous avons été présente au sein du groupe Hewlett-Packard pendant une longue période. Cela a permis d'étudier très en détail les différentes expériences ABC, d'y contribuer et d'avoir un accès facilité à l'information. Nous avons travaillé au sein du service contrôle de gestion à Evry (Essonne), pour le compte des services financiers du siège européen situé à Genève. Notre fonction consistait à mettre en place la méthode ABC pour le service clients en Europe (organisation *Maintenance Informatique*). Nous avons également participé de façon plus légère à d'autres projets ABC au sein de ce groupe, notamment celui de l'organisation *Test et Mesure France*. Afin de diminuer le risque de subjectivité lié au rôle d'acteur, nous avons également procédé à des entretiens au sein de ce groupe.

Notre présence a débuté en janvier 1994, et s'achève en octobre 1997. Nous avons travaillé à deux tiers temps pour ce groupe (soit un peu plus de trois jours par semaine).

Il faut savoir que Hewlett-Packard est l'un des précurseurs dans le domaine de l'ABC. Avec General Electric, il fait partie des premiers groupes à avoir mené les premières réflexions sur la méthode ABC et à avoir mis en place cette méthode aux Etats-Unis. Il existe un nombre très important d'expériences ABC chez Hewlett-Packard. Nous avons choisi de ne pas les présenter toutes pour deux raisons :

- D'une part elles sont très nombreuses et il serait très long de recenser toutes les expériences, d'autant qu'elles sont indépendantes les unes des autres. Hewlett-Packard n'a pas choisi d'intégrer ABC au niveau mondial dans les systèmes d'information comptables. Nous avons préféré ne pas noyer le lecteur dans trop de détails, ce qui nuirait à la lisibilité de la recherche.

- D'autre part, nous avons plus directement participé à l'expérience *Maintenance Informatique* qui fait partie du secteur des services, soit le domaine de recherche pour cette thèse. Nous avons retenu tous les projets qui ont eu un impact sur cette implantation et ceux-ci sont très nombreux. Ainsi, nous présenterons principalement :

- L'expérience de la *division Réseaux de Roseville aux USA* (en 1984) : il s'agit du premier projet ABC important ayant eu lieu chez Hewlett-Packard. Il appartient au domaine industriel.

- Les expériences de *Grenoble dans le domaine industriel* : en 1987, le premier projet ABC en France chez Hewlett-Packard s'est appliqué à toutes les activités de Grenoble. ABC était alors intégré au système d'information comptable. Depuis la méthode est toujours utilisée, mais il n'existe plus un seul modèle unique pour toute l'usine de Grenoble. Les différentes organisations ont choisi de mettre en place leur propre modèle ABC et de le déconnecter du système d'information comptable.

- L'expérience *Maintenance Informatique* (a débuté fin 1993 en France) : il s'agit du premier projet ABC dans le domaine des services chez Hewlett-Packard France. Nous montrerons la façon dont l'expérience a commencé en France, s'est étendue à l'Europe, puis au monde. Il s'agit du coeur de notre étude.

- Les autres expériences ayant eu lieu en même temps ou après les projets énumérés ci-dessus : elles sont très nombreuses et indépendantes les unes des autres. Nous présenterons notamment l'application à l'organisation *Test et Mesure France* (1994) qui s'est servie des résultats du projet de la *Maintenance Informatique France*.

Nous commencerons par présenter le groupe Hewlett-Packard. Il est important de connaître sa structure et sa culture d'entreprise afin de mieux comprendre l'environnement dans lequel se sont déroulés les projets ABC. Puis nous analyserons les différentes expériences ABC.

Section 1- La présentation du groupe Hewlett-Packard

Hewlett-Packard est né en 1939 à Palo Alto en Californie. Cette société a été créée par deux jeunes ingénieurs, Bill Hewlett et Dave Packard³⁹⁴. Avec seulement 585 dollars en poche, les deux ingénieurs ont mis au point et commercialisé un audio-oscillateur avec comme local un simple garage. En un an, une demi-douzaine de nouveaux produits dans le domaine du test et de la mesure sont lancés amenant le succès.

Avec la seconde guerre mondiale, les commandes militaires affluent et la société connaît une croissance exponentielle. En 1942, elle compte soixante employés et achète son premier bâtiment. Dès 1943, le chiffre d'affaires atteint un million de dollars avec une centaine d'employés.

Les années 50 sont celles de la montée en régime. Le boom économique de l'après guerre profitera à Hewlett-Packard qui commercialise les instruments de test et mesure dont les industriels ont besoin pour développer leurs circuits électroniques. A cette époque de multiples appareils sont lancés comme un compteur de fréquence à haute vitesse, inventé en 1951, ou encore un générateur de fonctions basse fréquence. En 1958, Hewlett-Packard absorbe l'américain Moseley, spécialiste des enregistreurs électroniques. Ensuite, le premier oscilloscope fonctionnant par échantillonnage est sorti. A la fin des années 50, Hewlett-Packard fait son entrée à la Bourse de Wall Street.

Cette réussite est attribuée à une manière d'être, de se comporter dans les affaires, entre collègues, une véritable philosophie managériale qui définit des valeurs, des objectifs et les moyens que tous ont à l'esprit. Cette façon de se comporter au sein de la société est formalisée et baptisée sous le nom de *HP Way*. La première édition sort en 1957 (cf. annexe 17).

Les années 60 sont celles de la mondialisation et de la diversification. En 1961, Hewlett-Packard rachète Sanborn et entre ainsi sur le marché de l'instrumentation médicale. En 1965, Hewlett-Packard acquiert F&M Scientific, spécialiste de l'analyse chimique. Durant les années 60, une nouvelle activité de fabrication va également naître dans la foulée d'une évolution technologique : le passage de l'analogique au numérique. Les compteurs à aiguille incorporés dans le plupart des appareils de mesure sont remplacés par des diodes électroluminescentes. Les appareils de mesure devenant de plus en plus précis et performants nécessitent l'intégration de calculateurs pour gérer le flot de données, ce qui est réalisé en 1966 et 1968. Hewlett-Packard change alors quelque peu de métier.

Les années 70 sont celles de la calculatrice de poche. En 1972, la HP 35, la première calculatrice de poche est lancée. Dans le domaine de l'informatique, Hewlett-Packard lance le

³⁹⁴ Robineau Olivier, *Hewlett-Packard - du garage aux autoroutes de l'information*, Eco poche, Lec. édition Hatier, Paris, 1994, 79 p.

HP 3 000. En 1977, Bill Hewlett et Dave Packard passent le relais à John Young qui devient Président Directeur Général en 1978.

Les années 80 sont celles de la mue informatique. Hewlett-Packard développe le concept de Total Quality Control (TQC) qui a révolutionné l'industrie japonaise. Au début des années 80, l'ordinateur personnel HP 85 sort et en 1982, c'est le tour de la première station de travail (sorte de micro-ordinateur surpuissant destiné aux ingénieurs). Hewlett-Packard s'oriente sur le système d'exploitation Unix qui n'est utilisé, à l'époque, que par des universités et des laboratoires de recherche. L'intérêt est qu'il est facilement transposable sur un grand nombre de machines. Hewlett-Packard développera également ses produits autour d'une nouvelle architecture d'ordinateurs, l'architecture RISC (Reduced Instruction Set Computing). Mais ce développement prendra du retard et ce n'est qu'en 1986 que sont annoncés les premiers ordinateurs multi-utilisateurs HP-PA basés sur l'architecture RISC. Il faudra encore attendre 1988 pour que Hewlett-Packard mette en place une véritable gamme allant de la station de travail au serveur multi-utilisateur. Hewlett-Packard cible une autre niche, celle des périphériques d'ordinateurs, c'est-à-dire les traceurs, les imprimantes, et les numériseurs (scanners). En 1984, les premières imprimantes laser et jet d'encre sont sorties. Elles rencontreront un gros succès.

Durant la seconde moitié des années 80, le marché des stations de travail connaîtra des taux de croissance annuelle allant jusqu'à 40%. Sur ce créneau, Hewlett-Packard est concurrencé par Sun Microsystems et Apollo. En 1989, cependant, Hewlett-Packard rachètera Apollo. Hewlett-Packard sort à cette période les premiers micro-ordinateurs Vectra, se ralliant ainsi au standard PC.

Les années 90 sont celles du marché de masse et de la communication. A la fin des années 80, une certaine bureaucratisation se ressent chez Hewlett-Packard et les résultats encore largement positifs fléchissent. Dave Packard reprend alors le contrôle et réorganise la structure en supprimant deux niveaux de management sur sept. John Young cède sa place à Lewis Platt en 1992. Malgré tout, les choix du RISC et de Unix ont payé. Lewis Platt choisit ce moment pour effectuer un virage de la distribution de masse pour les produits "micro" - ordinateurs et imprimantes - et prend position sur le marché des télécommunications. En 1993, Hewlett-Packard passe du constructeur focalisé sur les marchés professionnels avec des produits plutôt chers au marché du grand public avec ses PC et ses imprimantes. Hewlett-Packard a ainsi diminué la vente directe pour passer par des revendeurs et des distributeurs. En 1994, Hewlett-Packard signe un important accord de partenariat avec Intel, le géant du microprocesseur. Ils développeront en commun les prochaines générations de puces qui équiperont à la fois les PC, les stations de travail et les serveurs.

Aujourd'hui, la stratégie se résume par $HP=MC^2$ (*Measurement, Computer and Communication*). Le gigantesque marché des télécommunications s'ouvre et Hewlett-Packard souhaite offrir aux industriels des télécommunications les instruments de mesure et de test nécessaires au développement des futures infrastructures, par exemple les réseaux de communication pour téléphones mobiles relayés par satellites, et l'exploitation des réseaux existants. Hewlett-Packard fournira aussi les ordinateurs qui permettent de superviser le réseau et d'exploiter les applications de plus en plus sophistiquées de facturation et d'offre de service aux abonnés. Enfin, de nouvelles divisions auront pour tâche d'innover, en imaginant des produits spécifiques autour des autoroutes de l'information, de la télévision interactive, du multimédia...

Dans le monde, Hewlett-Packard représente 112 000 personnes en 1996, pour un chiffre d'affaires de 38,4 milliards de dollars (soit environ 220 milliards de francs), et un profit net de 2,6 milliards de dollars (soit environ 14,9 milliards de francs). Le siège est situé à Palo Alto en Californie. L'informatique représente 82% de son chiffre d'affaires, le test et la mesure 10%, le reste se partage entre le médical, les composants et l'analyse chimique. Hewlett-Packard a doublé son chiffre d'affaires en 1991 et 1994. Il est leader du marché de la mesure et deuxième constructeur informatique américain (et troisième mondial) avec de fortes positions sur les imprimantes laser et jet d'encre et les grands serveurs sous Unix destinés aux applications de gestion.

En Europe, Hewlett-Packard représente 21 000 personnes pour un chiffre d'affaires de 11,1 milliards de dollars (soit environ 63,8 milliards de francs) et un profit net de 930 millions de dollars (soit environ 5,3 milliards de francs)³⁹⁵.

La filiale française de Hewlett-Packard existe depuis plus de trente ans (création en 1964). Son chiffre d'affaires se monte à 20,25 milliards de francs, pour un bénéfice net de 420 millions de francs (1996). Elle emploie 4 003 personnes et se positionne comme la cinquantième société industrielle française.

Peu avant 1970, le site d'Eybens (près de Grenoble) est créé. On y trouve les activités de production des ordinateurs personnels pour laquelle Hewlett-Packard France a une responsabilité mondiale, et la fabrication de réseaux et de télécommunications.

En 1985, le site de l'Isle d'Abeau au sud de Lyon a été ouvert. Les micro-ordinateurs Vectra y sont fabriqués pour l'ensemble de l'Europe, ainsi que les ordinateurs RISC de grande puissance appelés Emerald.

A Lyon sont installés le centre européen de télé-enseignement et de vidéoconférence, ainsi qu'une récente entité chargée de la conception et du développement de systèmes d'acquisition de données utilisant le standard VXI.

Hewlett-Packard France est ainsi le premier exportateur français de micro-informatique et troisième exportateur de produits informatiques³⁹⁶.

La stratégie de Hewlett-Packard s'inscrit dans une politique d'innovation technologique permanente, décidée dès l'origine par les ingénieurs Bill Hewlett et Dave Packard. Actuellement plus de la moitié du chiffre d'affaires est réalisée avec des produits introduits depuis moins de deux ans et le budget de recherche et développement atteint 10% du chiffre d'affaires. Ce choix implique sur le plan financier une capacité à l'autofinancement des investissements. La rentabilité est donc un objectif premier ; elle est indispensable à une politique de croissance ambitieuse.

Le secteur du matériel informatique connaît globalement une période de contraction du marché et d'intensification de la concurrence. Il faut donc que Hewlett-Packard cherche à réduire ses coûts pour conserver sa marge.

³⁹⁵ *Chiffres de 1995, document Hewlett-Packard.*

³⁹⁶ *MOCI 1996.*

Auparavant la compétitivité au niveau des coûts n'était pas aussi primordiale qu'aujourd'hui pour Hewlett-Packard. La société se basait sur l'innovation technologique et la qualité des produits, ainsi que sur l'efficacité du réseau de distribution. Maintenant, il faut donc innover en comptabilité de gestion pour arriver à satisfaire ce nouvel objectif de diminution des coûts. Il devient, en effet, de première importance de fournir des informations qui permettent d'aider à la conception, par exemple pour les nouveaux produits, de créer des produits économes en moyens, de prendre des décisions de localisation des fabrications en fonction du critère de coût. Il faut donc être parfaitement informé du coût des processus et des produits.

La présentation du groupe Hewlett-Packard a permis de voir que celui-ci s'illustre dans de très nombreux domaines autres que l'informatique. Ces différents métiers ont tous leurs spécificités. Chaque organisation a son propre système ABC. Hewlett-Packard n'a pas choisi d'intégrer l'ABC dans ses systèmes d'information comptables comme nous allons maintenant le voir.

Hewlett-Packard a commencé à utiliser la méthode ABC en 1984 avec l'expérience de la division réseaux de Roseville aux USA. Depuis beaucoup de chemin a été parcouru, et de nombreuses organisations de Hewlett-Packard ont adopté la méthode. Ainsi, elle est arrivée chez Hewlett-Packard France en 1987 avec l'application aux activités industrielles de l'usine de Grenoble. En 1994, Hewlett-Packard France a appliqué ABC aux activités de service en commençant par l'organisation *Maintenance Informatique*. La figure 9.1 montre le cheminement ayant conduit jusqu'à la mise en place de la méthode ABC au sein de l'organisation *Maintenance Informatique*. Nous y avons placé les projets principaux, ce qui veut dire que lorsque les cases sont vides, ce n'est pas parce que Hewlett-Packard n'a pas mis en place la méthode ABC, mais que les projets n'ont eu aucun impact sur celui de la *Maintenance Informatique*.

De même, nous avons mis les dates de la phase projet, c'est-à-dire d'élaboration du modèle, cette figure ne montre donc pas si la méthode a été retenue ou non après la phase projet (nous le mentionnerons plus tard).

**Figure 9.1- Les principales étapes du processus de diffusion de la méthode ABC
chez Hewlett-Packard ayant conduit à la mise en place au
sein de l'organisation Maintenance Informatique**

Dates des projets ABC	Domaine Industriel	Domaine des services
1984	Division Réseau de Roseville (USA)	
1985		
1986		
1987	Usine de Grenoble: Projet "cost driver" appliqué à l'ensemble des business et intégré au système comptable	
1988		
1989		
1990		
1991		
1992	Usine de Grenoble: le projet "cost driver" est déconnecté du système d'information comptable	
1993		Maintenance Informatique France (HW + SW)
1994	Usine de Grenoble: émergence de nombreux projets ABC indépendants les uns des autres et déconnectés du système d'information comptable (PSDE, SIDE par exemple)	Maintenance Informatique HW Europe (Allemagne, France, Grande-Bretagne, et Italie)
1995		Maintenance Informatique HW Monde (Europe + Australie, Japon, et USA)
1996		Maintenance Informatique SW USA (pilote sur le site de Mayfield)
1997		Maintenance Informatique SW Europe (pilote en France + Extension aux autres pays)

Présence du chercheur au sein du
groupe
↓

Section 2- Les projets ABC de Hewlett-Packard dans le domaine industriel

Hewlett-Packard a d'abord utilisé la méthode ABC dans le domaine industriel. Ainsi, nous présenterons l'expérience de la division réseau de Roseville aux Etats-Unis, la première expérience connue chez Hewlett-Packard (a eu lieu en 1984). Puis, nous expliquerons l'application aux activités de l'usine de Grenoble (à partir de 1987).

1- L'expérience de la RND (Roseville Networks Division)

La division réseaux de Roseville (RND) aux USA fut l'une des premières à mettre en place la méthode ABC chez Hewlett-Packard. Elle est également l'un des précurseurs au niveau mondial puisque l'expérience débute en 1984, date à laquelle encore peu d'entreprises s'intéressaient à cette méthode.

Nous n'étions pas présente dans la société à ce moment là, aussi afin de décrire cette expérience, nous nous servons de documents de la société et de publications parues sur cette expérience (des études de cas ont même été réalisées à partir de ce projet). Cette expérience appartient au domaine industriel, comme beaucoup d'entreprises, Hewlett-Packard a d'abord mis en place ABC dans l'industrie avant de s'attaquer au secteur des services.

A- La présentation de la division RND

La RND de Hewlett-Packard fabrique des systèmes de gestion de réseaux qui permettent la communication entre ordinateurs mais aussi entre ordinateurs et unités périphériques. Ces dernières années, l'adoption rapide de cette technologie a réduit dans de fortes proportions l'espérance de vie des produits de RND et augmenté le nombre de produits différents qu'elle doit vendre pour rester compétitive.

La stratégie de RND consiste à assurer la mise à jour des produits et à les concevoir de manière économique. La brève durée de vie de ses produits et leur nombre croissant lui imposent d'avoir un flux permanent de nouveaux produits passant des services d'études aux services de fabrication, et de porter une attention particulière à la conception des produits afin de réduire ses coûts globaux de fabrication. Le cycle de vie des produits de RND était d'environ 24 mois. Chez RND, le système de suivi des coûts visait essentiellement à améliorer la conception du produit³⁹⁷.

RND a une production de petit volume et de grande diversité. Elle fabrique environ 250 produits (principalement des assemblages de circuits imprimés et des systèmes mécaniques pour les unités centrales), chacun d'entre eux ayant plusieurs options - pour un total de 1 100 articles différents³⁹⁸.

³⁹⁷ Cf. p. 46 dans Cooper Robin, *Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités (2ème partie: Expériences pratiques d'ABC)*, *R.F.C.* n°250, novembre 1993, pp. 41-50.

³⁹⁸ Berlant D., Browning R. and Foster G., *How Hewlett-Packard gets numbers it can trust*, *Harvard Business Review*, january-february 1990, pp. 178-183.

B- Le système utilisé avant la mise en place de la méthode ABC

Dans sa conception initiale, le système de comptabilité de gestion était relativement simple. Il comportait uniquement deux inducteurs de coûts : la main-d'oeuvre directe et le nombre d'insertions³⁹⁹. L'automatisation croissante a conduit à réduire la part de main-d'oeuvre directe dans les produits. Par exemple, en trois ans, de 1978 à 1981, cette part est tombée de 6% à 3%, et elle ne représentait plus que 1% en 1988⁴⁰⁰. Toutefois, au fil des ans, une équipe composée de comptables et d'ingénieurs a adjoint de manière séquentielle de nouveaux inducteurs de coûts au fur et à mesure qu'elle comprenait mieux la phase de conception. Ainsi, au tout début du développement du système, un ingénieur était convaincu que le coût indiqué était trop élevé. Une étude spécifique a confirmé son intuition et montré que les insertions axiales représentaient environ un tiers du coût des insertions de processeurs à double rangée de connexions. Le système de suivi des coûts a donc été modifié pour différencier les deux types d'insertions.

Les remises en cause de l'ancien système comptable concernaient le chiffre, mais aussi la méthode à utiliser⁴⁰¹. Le responsable de la production connaissait bien les processus de production et savait que le produit nécessitait peu de procédures complexes. Il avait sur son PC son propre système de comptabilité, qui devait servir de base au nouveau système officiel de comptabilité. Il savait que le coût du produit calculé par la comptabilité était trop élevé.

La fabrication des cartes nécessite de nombreuses opérations (insertion à la machine ou à la main, soudure, test de qualité, etc.). Le responsable de la production prenait le montant total devant passer dans la station de départ et dans les différentes sortes d'insertions, et le divisait par le nombre de cartes qui passait à travers ces processus. Si le coût total annuel était de \$130 500, et que 145 000 insertions étaient faites, chaque insertion devait coûter 90 cents (\$130 500 divisé par 145 000).

L'ancien système comptable regroupait les frais généraux de la station de départ et de l'auto insertion dans un centre. Il les répartissait ensuite sur les cartes en se basant sur la main-d'oeuvre directe consommée. Les frais généraux de production représentaient environ 30% du coût total d'un produit. Il était primordial de mieux comprendre comment les produits consommaient réellement les éléments entrant dans leur composition.

Le système interne de comptabilité traditionnel suivait trois catégories de coûts - matière directe, main-d'oeuvre directe, et frais généraux de production. Au début des années 80, en suivant les recommandations d'une étude du siège, le système a été amélioré en divisant les frais généraux de production en trois centres de coûts séparés :

- *Frais généraux d'approvisionnement* qui incluaient les coûts

³⁹⁹ Cooper Robin, *Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités (2ème partie: Expériences pratiques d'ABC)*, *R.F.C.* n°250, novembre 1993, pp. 41-50.

⁴⁰⁰ Cooper Robin, Turney Peter B. B., *Hewlett-Packard : Roseville Networks Division*, *Harvard Business School case, 189-117*, 1989, 7 p.

⁴⁰¹ Berlant D., Browning R. and Foster G., *How Hewlett-Packard gets numbers it can trust*, *Harvard Business Review*, *january-february 1990*, pp. 178-183.

d'approvisionnement de matériaux et de réception, stockage, manutention et documentation. Ils étaient attribués aux produits sur la base du coût des matériaux.

- *Frais généraux de production* qui incluaient le coût des activités nécessaires à l'assemblage et au test des produits et étaient alloués à l'aide des heures de main-d'oeuvre directe.

- *Frais généraux de support* qui comprenaient les machines de production, le support central de traitements de données et la direction des ateliers. Ils étaient alloués aux deux autres catégories de frais généraux. Auparavant ils étaient, à tour de rôle, alloués aux matières et au travail.

Mais le personnel remettait en cause le système, même après les améliorations. Des phénomènes de subventionnements croisés existaient. Ainsi :

- Allouer les frais généraux d'approvisionnements aux produits en fonction du coût matière n'avait pas de sens. Les pièces sont assez petites et leur coût varie beaucoup. Bien que certaines pièces coûtent beaucoup moins que d'autres, elles nécessitent à peu près le même effort à l'approvisionnement, la documentation, la manutention, le stockage, et le cycle de comptabilité. Les frais généraux alloués aux pièces peu chères ne reflètent pas le coût réel d'approvisionnement et de manutention.

- Allouer les frais généraux en utilisant la main-d'oeuvre directe créait un encouragement à supprimer la main-d'oeuvre directe des produits, même si la nouvelle technologie était plus compliquée. Les heures de main-d'oeuvre directe ne reflétaient pas la quantité de ressources de production qu'un produit consommait réellement.

Le responsable de la production voulait trouver ce qui causait vraiment les coûts, et souhaitait concevoir un nouveau système comptable plus pratique et juste.

C- Les objectifs du projet ABC

En mars 1984, RND décidait de modifier son système de comptabilité analytique. Deux grands objectifs étaient fixés au départ⁴⁰²:

- avoir une vision claire des marges par famille de produits,
- donner les bonnes règles d'optimisation économique aux fonctions de conception.

L'objectif du nouveau système de suivi des coûts était d'encourager les concepteurs de produits à choisir, entre deux solutions de fonctionnalité équivalente, la moins coûteuse. A cet effet, il fournissait des informations sur le coût de chaque procédé de fabrication, ce qui permettait de comparer le coût de diverses solutions.

Des réflexions ont été menées sur l'utilisation du système comptable. Celui-ci devait pouvoir fournir tous les chiffres dont RND avait besoin, c'est-à-dire pour évaluer l'inventaire, contrôler les coûts, mesurer la performance, aider à la prise de décision, et donner des éléments pour

⁴⁰² P. 196-197 dans Lorino Philippe, *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

concevoir les produits destinés à l'industrialisation. Le but de la comptabilité était, alors, de concevoir un système qui refléterait correctement les coûts de production, utiliserait les données que la production pourrait collecter facilement, et répondrait aux besoins pratiques et légaux de la fonction comptable⁴⁰³.

D- La mise en place de la méthode ABC

Le directeur de la fabrication de la division réseaux de Roseville fait un voyage au Japon au début des années 80. Il souhaite à son retour mettre en place des méthodes modernes de gestion de production. Il a voulu se focaliser sur les processus de production plutôt que sur les unités de produits⁴⁰⁴. L'aide de six personnes a été mobilisée - de la production, finance, et des systèmes d'information - pour mettre en place cette idée. On leur a expliqué que leur mission consistait à comprendre un processus, le documenter, le simplifier, et l'automatiser si nécessaire. L'équipe a observé toutes les procédures existantes et a réalisé des mesures de production.

Ainsi, le nouveau système comptable a commencé avec un modèle très simple, pour qu'il soit facilement accepté par le personnel et implantable rapidement. Un prototype a été testé en 1984, adopté définitivement comme système comptable opérationnel et unique en novembre 1985. Il a été redéfini, et amélioré même depuis.

Les étapes de conception du nouveau système ont été les suivantes⁴⁰⁵:

- Premièrement, il a fallu déterminer les coûts à attacher directement aux unités de produits. Les catégories déjà existantes ont été utilisées : main-d'oeuvre directe, matières directes, et frais généraux.

- En 1986, les catégories de main-d'oeuvre directe ont été séparées en les associant aux frais généraux. Pour RND, comme pour beaucoup de sociétés industrielles, la main-d'oeuvre directe s'était réduite à une très petite part des coûts de production. L'année où l'utilisation de la main-d'oeuvre directe a été abandonnée, elle représentait en moyenne moins de 2% des coûts totaux de production. Alors que beaucoup de temps était consacré à l'enregistrer. Ainsi, 30 minutes de main-d'oeuvre directe par personne chaque jour était passée à faire des fiches récapitulatives de temps de main-d'oeuvre par type de produit. Les coûts de main-d'oeuvre directe ont donc été regroupés avec les frais généraux, sauf s'ils étaient en rapport avec une activité non productive comme un essai pilote au laboratoire, auquel cas la comptabilité n'avait pas besoin de relever le temps de production.

Trois sous-catégories de l'ancien système ont été retenues pour les frais généraux de production : frais généraux d'approvisionnement, frais généraux de production et frais généraux de support, qui étaient alloués aux deux premières catégories.

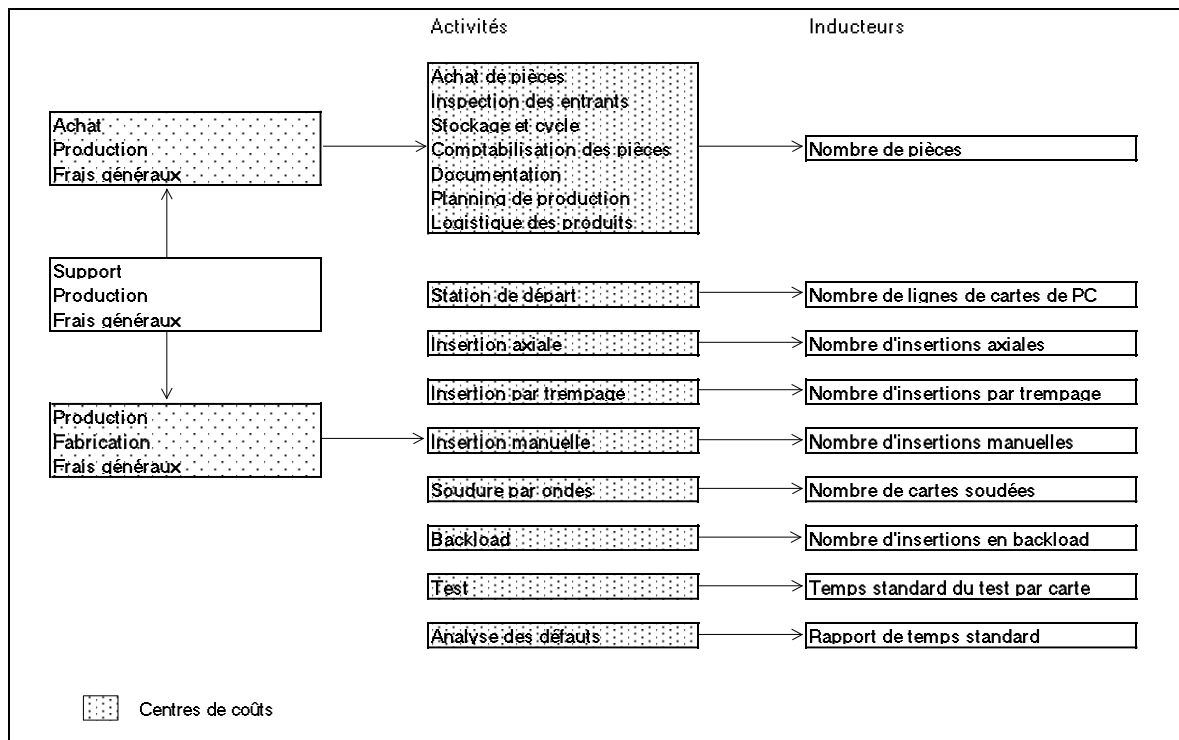
⁴⁰³ Berlant D., Browning R. and Foster G., *How Hewlett-Packard gets numbers it can trust*, Harvard Business Review, january-february 1990, pp. 178-183.

⁴⁰⁴ Berlant D., Browning R. and Foster G., *How Hewlett-Packard gets numbers it can trust*, Harvard Business Review, january-february 1990, pp. 178-183.

⁴⁰⁵ Berlant D., Browning R. and Foster G., *How Hewlett-Packard gets numbers it can trust*, Harvard Business Review, january-february 1990, pp. 178-183.

Sept activités dans la catégorie des frais généraux d'approvisionnement et huit activités dans les frais généraux de production ont donc été retenues. Les coûts des sept activités d'approvisionnement ont été regroupés, car elles avaient toutes le même inducteur de coût. En revanche, les coûts de chacune des huit activités de production ont été séparés, car elles ont des inducteurs différents (voir le tableau 9.1).

Tableau 9.1- L'allocation des coûts à la Roseville Networks Division⁴⁰⁶



La dernière étape pour concevoir le système a déterminé les coûts de chaque activité. Cela pouvait être difficile, mais les inducteurs étaient généralement évidents pour le personnel de l'atelier. Par exemple, qu'est-ce qu'une machine d'insertion axiale fait ? Elle insère. L'inducteur est donc le nombre d'insertions axiales.

Lorsque la soudure par ondes a été séparée de l'assemblage final, il était difficile de décider de l'inducteur de coût à adopter pour la soudure par ondes : le nombre de trous ? Le nombre de fils sur une carte ? Le nombre de composants ? Certaines de ces mesures auraient probablement convenu, mais il n'était pas facile de collecter systématiquement ces informations. Il a finalement été décidé d'appliquer un taux standard par assemblage. Même si les coûts peuvent varier de 50% d'une soudure à l'autre, ce qui n'est pas le cas quand les produits sont tous à peu près de la même taille, les coûts standards ne distordent pas les coûts des produits.

Dans l'ancien système, un temps standard était utilisé pour allouer le coût du test de vérification des produits. Cet inducteur a été conservé dans le nouveau système.

⁴⁰⁶ Berlant D., Browning R. and Foster G., *How Hewlett-Packard gets numbers it can trust*, *Harvard Business Review*, january-february 1990, pp. 178-183.

Dans l'assemblage final, la production voulait envoyer un message au laboratoire de conception sur l'insertion d'un sauteur métallique, une étape complexe qui comportait une importante intensité de main-d'oeuvre. Le système comptable masquait ce coût et il fallait l'isoler. On a découvert qu'insérer un saut métallique coûtait environ \$7,50 - une dépense que les concepteurs auraient voulu éviter.

Les concepteurs du système à RND reconnaissent que les coûts ne peuvent pas être alloués avec une précision chirurgicale. Mais ils sont convaincus d'avoir trouvé des inducteurs donnant des coûts de produits plus pertinents qu'auparavant (voir le tableau 9.2 pour un exemple fictif de la façon dont le nouveau système de RND fonctionne).

Tableau 9.2- La façon dont RND calcule le coût d'une carte de PC⁴⁰⁷

Calcul du coût d'une carte de PC type 67

Matières directes	\$75.17
Frais généraux d'achat	9.40
Frais généraux de production	38.07
	122.64

Frais généraux liés aux achats

Achats :	94 pièces	×	\$.10 chacune	=	\$9.40
----------	-----------	---	----------------	---	--------

Frais généraux de production

Station de départ :	1 ligne de cartes de PC	×	.90 chacune	=	\$.90
Insertion axiale :	43 insertions axiales	×	.60 chacune	=	2.58
Insertions par trempage :	30 insertions par trempage	×	.17 chacune	=	5.10
Insertion manuelle :	13 insertions manuelles	×	.35 chacune	=	4.55
Soudure par onde :	1 carte soudée	×	2.50 chacune	=	2.50
Backload :	6 insertions par backload	×	.58 chacune	=	3.48
Test :	.20 heures de carte est dans le processus de test	×	70.00 par heure	=	14.00
Analyse des défauts :	.08 heures pour l'analyse de défaut et la réparation	×	62.00 par heure	=	4.96
					\$38.07

E- Le bilan de la mise en place de la méthode ABC à RND

Le nouveau système comptable a eu un nombre de résultats important et inattendu⁴⁰⁸. Il a permis aux gens de penser en des termes plus proches des opérationnels - ce qui est la façon dont les ingénieurs et les concepteurs aiment à penser. Quand on allouait 30% des coûts à l'aide de la main-d'oeuvre directe qui représentait juste 2% des coûts, il était difficile de voir ce qui contribuait exactement au coût du produit. Maintenant, on voit que le processus

⁴⁰⁷ Berlant D., Browning R. and Foster G., *How Hewlett-Packard gets numbers it can trust*, *Harvard Business Review*, january-february 1990, pp. 178-183.

⁴⁰⁸ Berlant D., Browning R. and Foster G., *How Hewlett-Packard gets numbers it can trust*, *Harvard Business Review*, january-february 1990, pp. 178-183.

d'assembler physiquement un produit consomme des ressources. On voit l'activité et on sait combien elle coûte.

Les ingénieurs, concepteurs, et comptables ne remettent plus en cause la façon dont les coûts sont calculés. Ils parlent le même langage. Même les très pointilleux ingénieurs des laboratoires qui ne peuvent accepter l'inexactitude des inducteurs pensent que les différences relatives aident à faire des choix sensibles entre plusieurs types de composants et processus.

Les utilisateurs du système continuent à proposer des améliorations comme la création de nouvelles activités pour séparer des opérations dont les coûts se comportent de façon différente, ou pour présenter à part des activités qui traitent des volumes de production trop variables (afin d'éviter les subventions croisées).

Les avis des opérationnels de différentes fonctions ont été vus comme un signe positif. Cela montre qu'ils sont intéressés par le système de comptabilité et veulent aider à le redéfinir. Le système comptable se focalise d'abord sur le coût des processus. Allouer ce coût au produit n'est pas prioritaire, bien que ce soit nécessaire.

Parmi les principaux avantages que Hewlett-Packard estime retirer du système⁴⁰⁹:

- une plus grande simplicité : suppression du suivi des coûts de main-d'oeuvre directe, des coûts qui reflètent fidèlement les processus réels,
- un outil de communication : la logique du système est facile à comprendre et favorise la communication entre fonctions,
- un outil de diagnostic : une analyse rapide et claire des évolutions de coûts,
- un meilleur guidage des études,
- une meilleure orientation du marketing par une vision plus réaliste des marges par produits,
- de meilleures décisions dans le choix de l'externalisation, abandon de produits, planification de produits.

Grâce à l'analyse ABC effectuée à la RND, un produit contenant un très grand nombre de composants fut reconçu et les économies annuelles effectuées grâce à cette nouvelle conception furent estimées à un million de dollars. Le retour sur investissement se fit donc en moins d'un mois⁴¹⁰.

L'opération de Roseville ayant été un succès, la démarche a été généralisée sur l'ensemble du groupe au niveau mondial, pour les activités de montage de cartes électroniques, de test et d'assemblage.

⁴⁰⁹ P. 196-197 dans Lorino Philippe, *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

⁴¹⁰ Cooper Robin, Turney Peter B. B., *Hewlett-Packard : Roseville Networks Division*, *Harvard Business School case*, 189-117, 1989, 7 p.

2- L'expérience de l'usine de Grenoble

Grenoble est le premier site français de Hewlett-Packard à avoir adopté la démarche ABC en s'inspirant de l'expérience de Roseville (en 1987). Il s'agit d'une expérience dans le domaine industriel.

A- La présentation des activités de Grenoble

Le site d'Eybens (près de Grenoble) est créé peu avant 1970. Dans un premier temps, des ordinateurs " temps réel " destinés au contrôle de processus industriels sont fabriqués sous licence. L'usine produit ensuite les périphériques (lecteurs de cartes perforées et disques). A la fin des années 70, Grenoble prend son essor avec la fabrication des moniteurs. Depuis 1991, cette activité a cédé une partie de sa place à l'activité " micro-ordinateurs ". L'activité télécommunications basée aussi à Grenoble connaît un taux de croissance annuel de 100%. A Grenoble se trouve aussi le centre de services européens qui assure la réparation des cartes et sous-ensembles pour la totalité de la gamme Hewlett-Packard, la réparation des périphériques micro pour l'Europe, le recyclage des produits... De même, il existe une entité spécialisée dans le domaine du logiciel et des services associés (duplication, mise à jour, distribution).

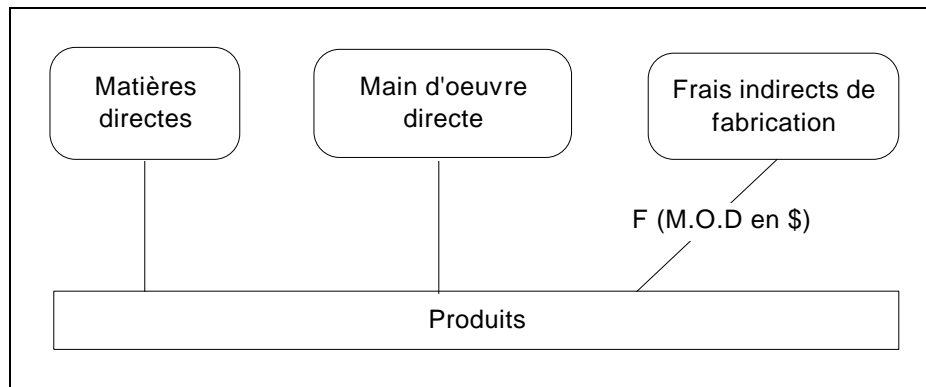
L'usine de Grenoble employait 1 500 personnes au moment où le projet ABC a été lancé (en 1987)⁴¹¹.

B- La remise en cause de l'ancien système

Jusqu'en 1988, la détermination des coûts de production par produit se faisait selon le système traditionnel anglo-saxon (coût complet), avec pour objectif le calcul de coûts standards. L'entreprise répartissait les coûts directs de main-d'oeuvre et de matière entre les produits. Les coûts indirects atteignaient environ 30% du coût total et étaient ventilés ensuite entre les produits en proportion des coûts directs de main-d'oeuvre (moins de 2% des coûts en 1985, environ 1% aujourd'hui), sans référence au processus réel (cf. la figure 9.2). Le système d'information élaboré par les financiers perd donc de sa crédibilité et il n'est pas rare de voir les ingénieurs et responsables de la fabrication créer leurs propres systèmes en parallèle.

⁴¹¹ Elle en compte aujourd'hui environ 2 000.

Figure 9.2- Le système d'analyse des coûts avant 1986⁴¹²



Ainsi, la division de Grenoble - qui produit des cartes et des ordinateurs individuels, avec pour cette ligne de produits, une responsabilité mondiale - voit sa structure de coûts sous-tendant les prix de cession contestée par des filiales du groupe (celle de Bristol au Royaume-Uni par exemple discute des pourcentages de frais généraux qui lui sont attribués sans justification possible).

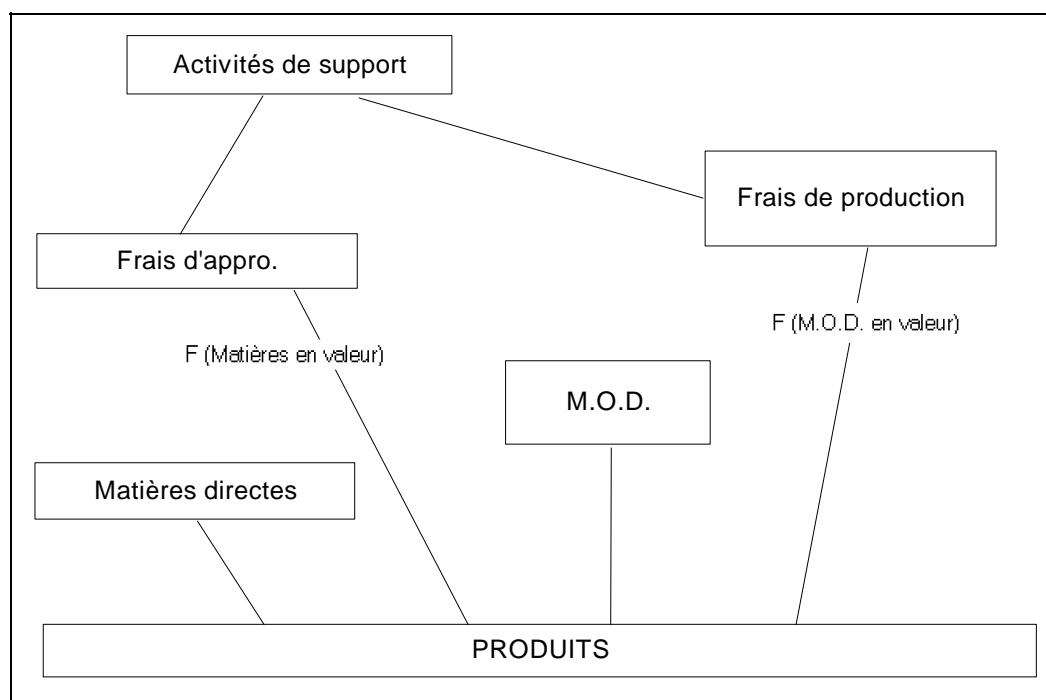
Tout ceci conduit à l'abandon du système.

C- Les évolutions du système en 1986

Un groupe de travail fut lancé en 1985 pour rechercher une autre méthode. L'analyse est affinée, on distingue trois catégories dans les frais généraux de fabrication : les frais d'approvisionnement, les frais de production et les frais d'activités de support (ingénierie, gestion de la production, système d'information). Seuls les frais de production conservent le coût de l'heure de main-d'oeuvre directe comme unité d'oeuvre (voir la figure 9.3).

⁴¹² Diard Christine, *L'évolution du calcul des coûts chez Hewlett-Packard*, *Revue Française de Comptabilité*, n°239, novembre 1992, pp. 55-60.

Figure 9.3- Le modèle de calcul des coûts entre 1986 et 1988⁴¹³



Mais les producteurs n'en sont pas satisfaits. Les ingénieurs, par exemple, observent que cette base d'allocation les incite à concevoir des produits économes en main-d'oeuvre directe sans que cela corresponde forcément à un progrès. Une réflexion s'engage et porte sur les facteurs qui influencent réellement l'activité et les coûts dans chacun des centres de responsabilité, cellule de base de l'architecture comptable.

D- L'introduction du modèle " Cost Driver " en 1987

Le projet ABC de Grenoble (entité industrielle) s'intitulait, à l'époque, projet *cost driver*⁴¹⁴. Il s'appliquait à toute l'usine de Grenoble, appelée FMO (French Manufacturing Operations) dans la terminologie de Hewlett-Packard, et concernait toutes les divisions (GND (division réseaux de Grenoble), GPCD (division des ordinateurs personnels de Grenoble), SME (Support Material Europe), etc.)⁴¹⁵.

La démarche de la division Réseaux de Roseville a été prise comme exemple par l'équipe du projet *cost driver* de l'usine de Grenoble.

L'idée de ce projet est que chaque centre de coût peut choisir l'inducteur qui lui semble le plus approprié et le plus représentatif de son activité. Auparavant, certains choix ne paraissaient pas cohérents. Ainsi, pour les frais généraux liés aux approvisionnements, l'inducteur officiel était le coût matière, alors que les budgets des départements

⁴¹³ Diard Christine, *L'évolution du calcul des coûts chez Hewlett-Packard*, *Revue Française de Comptabilité*, n°239, novembre 1992, pp. 55-60.

⁴¹⁴ Notons que la traduction du terme " *cost driver* " est " *inducteur de coût* ". Un des objectifs du projet était, en effet, l'utilisation d'inducteurs plus pertinents pour allouer les coûts aux produits.

⁴¹⁵ Document interne Hewlett-Packard.

approvisionnement étaient répartis en fonction d'une règle d'allocation différente pour obtenir un coefficient de frais généraux propre à chaque ligne de produit.

Ce projet devait permettre, entre autre, d'analyser le réel par rapport au standard et de faire des prévisions budgétaires plus fiables pour chaque centre de coût.

L'un des objectifs du projet était de mettre en place des systèmes identiques d'analyse des coûts afin de permettre une comparaison plus simple entre les divisions et d'économiser du temps aux managers qui devaient justifier des variations de coûts. D'autres objectifs furent aussi poursuivis comme l'évaluation des stocks et la fourniture d'informations plus pertinentes pour la mesure des performances.

Certains principes guidaient l'action du groupe de pilotage : unicité du système, parti pris de simplicité, et adaptabilité⁴¹⁶:

- *Unicité* : on fait le choix d'une approche comptable intégrée. On n'utilise qu'un seul système pour répondre aux différents objectifs du contrôle de gestion : détermination des coûts pour les cessions et valorisation des stocks, mesure de performance, aide à la décision. Il y a donc connexion entre le nouveau système de type ABC et la comptabilité financière traditionnelle.

- *Simplicité* : le nouveau système d'analyse des coûts est cohérent avec les connaissances que les opérateurs maîtrisent. On choisit d'avancer pas à pas. Un gestionnaire précise : "Je préfère quelque chose de simple qui fonctionne à 60% qu'un système sophistiqué, apparemment plus performant, mais plus difficile à accepter et à interpréter".

- *Adaptabilité* : il est important de pouvoir faire évoluer le modèle.

Le tableau 9.3 présente le planning du projet.

⁴¹⁶ Diard Christine, *L'évolution du calcul des coûts chez Hewlett-Packard*, Revue Française de Comptabilité, n°239, novembre 1992, pp. 55-60.

Tableau 9.3- Le planning du projet *cost driver*⁴¹⁷

Phases	Date de fin	Points de contrôle par le management
1- Investigation (août-septembre 1987)	21/09/87	Revue du planning et décision
2- Choix des règles fondamentales (novembre-décembre 1987) Centres de coûts/inducteurs de coûts (octobre 1987 à janvier 1988)	01/01/88 01/02/88	Revue des choix par le management finances et production + accord du contrôleur du siège
3- Réalisation des développements (janvier-février-mars 1988)	15/03/88	
4- Formation		
5- Tests (mars 1988)	01/04/88	Revue des résultats + accord pour la mise en place
6- Mise en place (avril-mai 1988)	01/05/88	
7- Post-implémentation (juin 1988)		Bilan de post-implémentation

Le nouveau système fut lancé en septembre 1987 et la mise en place complète sur le site fut achevée en mai 1988. Par la suite, d'autres divisions américaines du groupe adoptèrent la même démarche.

Le projet était piloté par une équipe composée en majorité de financiers. Son rôle consistait notamment à former les acteurs à la nouvelle méthode et à les aider à bâtir le nouveau système. Il était prévu que chaque manager de département ou fonction définisse lui-même ses centres et inducteurs de coûts. L'équipe projet s'assurait de la faisabilité et de la cohérence des choix au niveau du site de Grenoble.

La production de Grenoble et de l'Isle d'Abeau avait besoin d'un cadre de gestion flexible, simple et performant et le projet *Cost Driver* a semblé répondre à ces attentes.

Les principes retenus devaient permettre l'intégration de l'analyse des coûts à la comptabilité générale (compatibilité des deux systèmes), le calcul de coûts standards, l'aide à la décision et la mesure des performances au niveau des processus (compatibilité avec l'approche *qualité totale*). Par la suite, la méthode a aussi été utilisée pour l'allocation de ressources aux activités industrielles. Cette possibilité était cependant inconnue au départ.

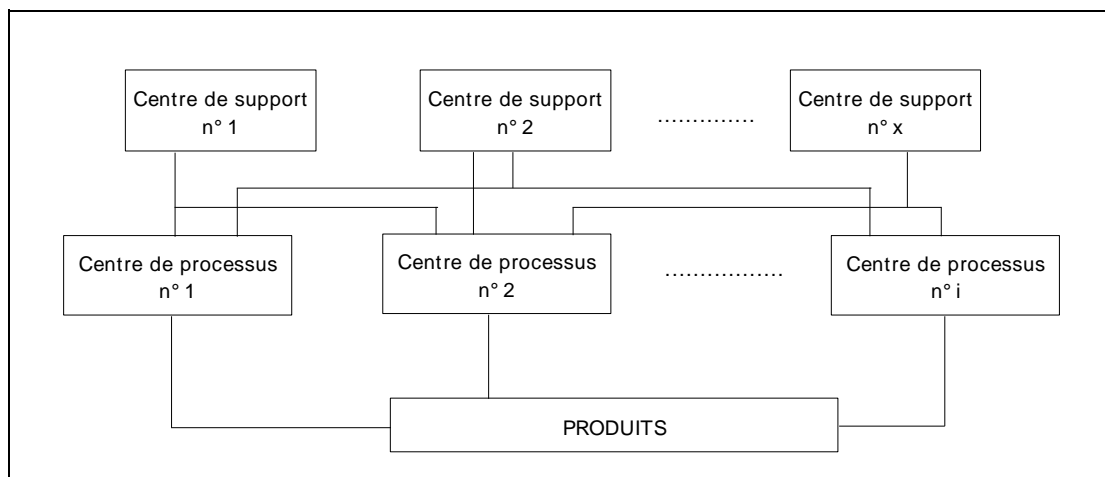
La méthode partait de la constatation suivante⁴¹⁸ : les coûts d'un certain nombre de départements dits centres de support (management, ingénierie, etc.) n'étaient pas affectés aux produits de manière satisfaisante. Cela entraînait trop de charges indirectes dans les coûts des éléments fabriqués et donc une perte de pertinence. Par ailleurs, les responsables de ces

⁴¹⁷ Document interne Hewlett-Packard.

⁴¹⁸ Bescos Pierre-Laurent, Mendoza Carla, *Le Management de la Performance*, éditions comptables Malesherbes (Paris), 1994, 287 p.

activités de support ne se sentaient pas concernés par leur niveau de dépense. Le groupe de travail a donc retenu deux niveaux d'activité comme le montre la figure 9.4.

Figure 9.4- La démarche générale de calcul des coûts chez Hewlett-Packard France⁴¹⁹



Centres de support n°1 à x (ex. : ingénierie, gestion de la production) : centres de coût dont les dépenses sont gérées comme des investissements. Il n'y a pas d'inducteur objectivement repérable. La répartition entre les centres de processus se fait sur la base des consommations de ressources.

Centres de processus n°1 à i (ex. : insertion des pièces, assemblage) : centres de coût dont les dépenses varient avec le volume de production ou la conception des produits. Un seul inducteur de coût est retenu pour la répartition entre les produits. Cette répartition se fait en fonction des consommations de ressources.

Le tableau 9.4 montre des exemples de centres de coûts et d'inducteurs retenus pour l'une des organisations de l'usine de Grenoble (GPCD, la division des ordinateurs personnels de Grenoble), sachant que chaque division pouvait avoir les siens puisqu'elle les définissait elle-même.

⁴¹⁹ P. 180 dans Bescos Pierre-Laurent et Mendoza Carla, *Le Management de la Performance*, Editions comptables Malesherbes, Paris, 1994, 287 p.

**Tableau 9.3- Les exemples de centres de coûts pour l'organisation GPCD
(division des ordinateurs personnels de Grenoble)⁴²⁰**

Centre de coût	Inducteurs de coûts
Insertion SMT	Nombre d'insertions
Insertion axiale/radiale	Nombre d'insertions
Insertion DIP	Nombre d'insertions
Insertion par robot	Nombre d'insertions
Insertion manuelle	Nombre d'insertions
Soudure par ondes	Nombre de cartes
Test & réparation	Temps de processus
Assemblage final du PC	Nombre de produits
Assemblage final à terme	Nombre de produits
Assemblage final de réparation	Nombre de cartes réparées
Achat & livraison	Nombre de pièces
Stockage & manutention	Nombre de pièces
Planification & contrôle	Nombre de pièces
PCID	Nombre de pièces

Une autre entité de Hewlett-Packard, *SME (Support Material Europe)* le centre logistique Européen situé à Grenoble, a également adopté ABC dans le cadre du projet *Cost Driver* en 1988. L'ensemble de ce centre représente l'équivalent d'une véritable entreprise. Il est à vocation européenne et est en charge de la logistique, de la réparation et de l'optimisation des stocks des modules ou pièces de rechange. ABC permettait de calculer le coût par pièce. Ainsi, on additionnait le coût de différentes activités comme : coût matière (coût direct), et management, stockage, livraison, qualité, traitement des commandes, acheminement, etc. (en tout 29 activités et/ou processus). Il y avait une décomposition en :

- coûts dépendants du business (liés à l'unité),
- coûts dépendants du processus et du temps de réparation (liés au numéro de la pièce),
- coûts indépendants du business (liés à l'unité),
- coûts de support (liés à la référence de la pièce).

⁴²⁰ Document interne Hewlett-Packard.

En 1990, le besoin d'unifier les pratiques comptables, suite à l'introduction de la méthode ABC à travers les entités de Hewlett-Packard, s'est fait ressentir. Les buts du nouveau groupe de travail mis en place étaient de :

- Mettre en place un cadre pour choisir les inducteurs de coûts,
 - qui choisit les inducteurs ?
 - Qu'est-ce qu'ils doivent prendre en compte quand ils les choisissent ?
- Identifier les pratiques communes qui suggèrent des regroupements de coûts et des inducteurs communs,
- Faire des recommandations dans les 6-9 mois (début en décembre 1989).

E- La déconnexion de l'ABC du système comptable en 1992-93

En 1992, un document de Hewlett-Packard spécifiait que l'utilisation des inducteurs de coûts introduisait de la complexité dans la comptabilité. Hewlett-Packard s'en servait pour valoriser l'inventaire, mais l'enregistrement des écarts sur un nombre croissant de centres de coûts compliquait le système. Cela coûtait plus cher de mesurer de multiples inducteurs que cela ne rapportait de bénéfiques. Hewlett-Packard allait ainsi chercher à simplifier le système et à se focaliser sur la suppression des activités sans valeur ajoutée. Il a été finalement décidé de déconnecter l'analyse ABC du système comptable.

Ainsi, le modèle de SME a été modifié en 1992 car⁴²¹:

- les résultats étaient contestés (clients et managers),
- les résultats n'étaient pas adaptés à la prise de décision,
- on se focalisait trop sur la réduction des coûts,
- une analyse comparative de coûts avec la division américaine était nécessaire,
- on voulait modifier la méthode de facturation et utiliser ABC.

Un nouveau projet a donc été lancé en 1992 afin de simplifier le système ABC et de le déconnecter du système comptable. Le tableau 9.5 montre le planning de ce projet appelé *Mozart*.

⁴²¹ Document interne Hewlett-Packard

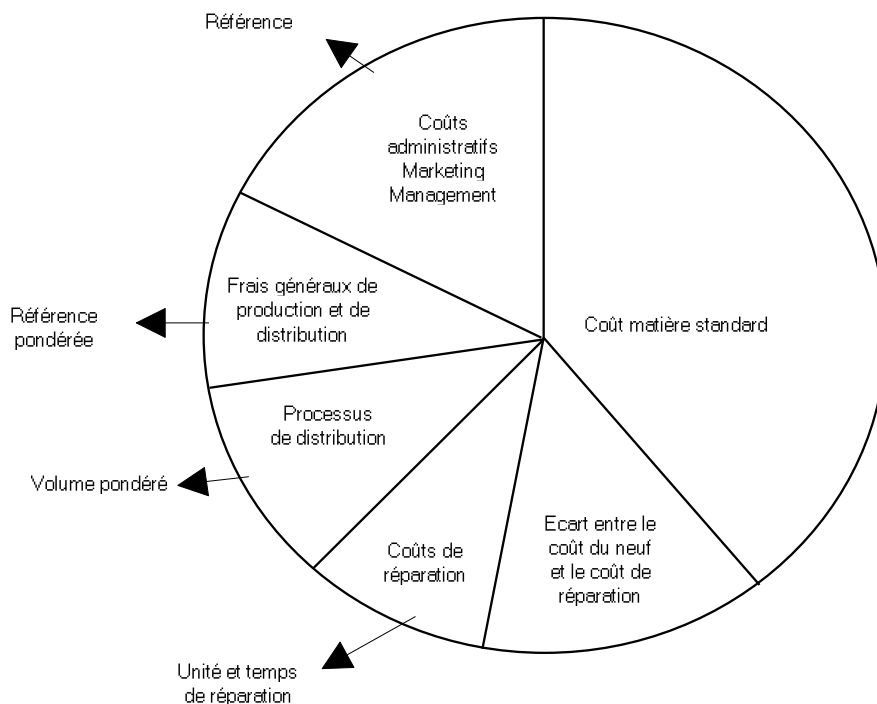
Tableau 9.4- Le planning du projet Mozart de SME (1992-93)⁴²²

Date	Actions
Octobre 1992	- Identification et implantation des centres de coûts, - identification et implantation des inducteurs de coûts, - allocation des coûts de production aux pièces.
Novembre 1992	- Développement et implantation du nouveau modèle de calcul des coûts utilisé pour les prix de transfert ou les nouvelles introductions de pièces.
Décembre 1992	- Implantation de l'ABC : consolidation mensuelle au niveau de la pièce et de la carte,
Janvier 1993	- Définition et implantation de ponts entre les modèles de SME (Europe) et SMO (Monde).

De gros efforts d'intégration dans l'outil informatique ont été investis. Ainsi, il a fallu 100 jours homme en informatique pour développer le modèle.

Le modèle était structuré de façon beaucoup plus simple qu'en 1987 comme le montre la figure 9.5.

Figure 9.5- Les activités et inducteurs du modèle ABC de SME (en juin 1993)⁴²³



Le 12 octobre 1993, le projet *Mozart* s'appuyait sur la méthode ABC afin de permettre à l'organisation SME de :

- calculer le coût de revient complet des produits,

⁴²² Document interne Hewlett-Packard

⁴²³ Document interne Hewlett-Packard.

- mettre à disposition les outils et les informations permettant d'identifier les causes de coûts et de déterminer les moyens de les réduire.

C'est le logiciel informatique *Paradox* qui a été utilisé.

Aujourd'hui, la méthode ABC est toujours utilisée à Grenoble, mais Hewlett-Packard a choisi de déconnecter le modèle du système comptable. Ainsi, chaque projet est indépendant. Nous sommes allée interroger plusieurs contrôleurs de gestion de différentes organisations et nous avons observé que les modèles divergent, notamment par l'utilisation d'outils informatiques distincts. Dans le tableau 9.6, nous avons comparé deux modèles utilisés à Grenoble actuellement, sachant qu'il en existe plusieurs autres.

Tableau 9.5- La présentation de deux modèles ABC utilisés en 1996 à l'usine de Grenoble⁴²⁴

	PSDE (Personal Systems Distribution Europe) (Grenoble)	SIDE (Software Delivery in Europe) (Grenoble)
Effectif de l'organisation	800 personnes	130 personnes
Poids financier de l'organisation	1,3 milliards de dollars de CA	26 millions de dollars de coûts
Activité de l'organisation	Assemblage final des PC, localisation, stockage, et livraison. Plus grand centre de distribution des PC en Europe. Appartient à la fois à l'industrie et aux services.	Distribue les logiciels en Europe sur CD ou d'autres media, et distribue la documentation sous format papier ou CD. Domaine des services
Utilisations du modèle ABC	ABC est utilisé pour avoir un modèle plus précis, pour différencier les activités standards et non-standards pour les refacturer au responsable. Permet aussi de se comparer entre divisions et centres de distribution.	Permet d'appuyer les décisions de sous-traitance et de connaître l'origine des coûts. Changement massif de support de logiciel : on passe sur du tout CD. Permet de décomposer les coûts par client.
Dates du projet ABC	Début du projet en été 1993 et premiers résultats en avril 1995 (projet terminé en novembre 1995).	Début du projet en janvier 1994, fin en janvier 1996.
Outil informatique utilisé	Paradox.	Essbase.
Nombre d'activités suivies dans le modèle ABC	27 activités.	7 processus principaux et 21 tâches fondamentales.
Intégration du modèle au système d'information comptable	ABC complémentaire et non intégré	ABC complémentaire et non intégré

⁴²⁴ Réalisé d'après des entretiens menés au sein de Hewlett-Packard en 1996.

Nous pouvons observer que les modèles sont vraiment indépendants les uns des autres maintenant. Les projets ont eu lieu à des dates différentes, les modèles ne fonctionnent pas sous les mêmes outils informatiques, et ne sont pas utilisés exactement de la même façon. On peut cependant remarquer que les organisations de l'usine de Grenoble utilisent toutes, ou presque, la méthode ABC actuellement et investissent beaucoup de moyens dans ces projets. Ainsi, des ressources importantes ont été consacrées aux développements informatiques. L'une des préoccupations majeures est d'obtenir les résultats chiffrés rapidement, de façon automatisée et fiable. En général, les résultats sont produits tous les mois. L'optique est très comptable : ABC est utilisé comme un moyen plus fin d'allouer les charges ; on ne cherche pas réellement à faire de l'ABM, mais plutôt à décomposer finement les coûts et à les allouer sur les produits en fonction d'inducteurs plus logiques et plus fins. Bien souvent les activités ressemblent à des sections homogènes. Ainsi une des règles de détermination des inducteurs de coûts est⁴²⁵:

*" - le centre de coût de processus correspond aux centres de responsabilité organisationnels,
- chaque centre de coût a un budget, un processus, un cost driver, etc. "*

On voit ici qu'il s'agit de règles parfaitement applicables à la méthode des sections homogènes.

En définitive, les expériences du domaine industriel ont rencontré certaines difficultés. Elles sont néanmoins considérées comme des succès. La méthode ABC est d'ailleurs toujours utilisée. Hewlett-Packard a même décidé d'étendre l'application de l'ABC au domaine des services.

Section 3- Les projets ABC de Hewlett-Packard dans le domaine des services

En France, la première organisation de services à avoir commencé l'implantation est la *Maintenance Informatique* (depuis la fin 1993). Cette mise en place constitue le coeur de notre étude, d'une part parce qu'elle appartient au domaine des services, d'autre part parce que nous y avons directement participé en ayant travaillé trois ans sur ce projet au sein de Hewlett-Packard. Nous présenterons donc cette expérience partie de la France et devenue mondiale par l'adjonction de 7 pays au projet. Puis nous ferons un rapide état des lieux d'autres projets du domaine des services, avec notamment l'expérience de l'organisation Support Test et Mesure.

⁴²⁵ Cf. p. 10 dans Bost Patricia J., *Hewlett-Packard : French Manufacturing Operations*, Harvard Business School case, 9-195-120, 1994, 11 p.

1- L'expérience Maintenance Informatique : la diffusion de la méthode

La *Maintenance Informatique* est la première organisation française de Hewlett-Packard dans le domaine des services à avoir adopté l'approche ABC (fin 1993).

Rappelons que Hewlett-Packard est organisé en deux entités :

- *l'entité industrielle* dans laquelle a lieu la production : en France, il s'agit principalement des sites de Grenoble et de l'Isle d'Abeau,
- *l'entité commerciale* pour les activités de vente et de service après-vente, représentée en France par les sites d'Evry et des Ulis principalement.

On voit dans ces deux entités l'opposition entre activités industrielles et de service. Ces deux entités sont assez indépendantes. Nous avons expliqué plus haut que les activités industrielles, par l'intermédiaire de l'usine de Grenoble, ont mis en place la méthode ABC en 1987. C'est en suivant cet exemple que les activités de service ont décidé d'adopter elles aussi la méthode ABC.

Le *service client (customer support)* a été la première unité de l'entité commerciale à appliquer cette méthode chez Hewlett-Packard France, servant ainsi de test. Au sein du service client, l'étude a été appliquée au métier de la *Maintenance Informatique* qui a servi de pilote, ceci afin de réduire le champ de l'étude. Il a été prévu par la suite d'étendre la méthode, au sein du service client, au métier *Facility Management*, puis de la généraliser aux autres métiers.

A- La présentation du Service Clients et de la Maintenance Informatique

La *Maintenance Informatique* appartient à la division *Service Client*. Les différentes prestations assurées par le service client (WCSO⁴²⁶) sont :

- le maintien des systèmes,
- la préparation de site, le câblage, la maintenance, la supervision et la sécurisation des réseaux,
- la maintenance de matériels multi-constructeurs et le support des principaux applicatifs du marché,
- la supervision de réseaux et de systèmes,
- l'étude et la mise en place de plates-formes de tests,
- le plan de secours personnalisé (en cas de sinistre, Hewlett-Packard reconstruit le système d'information du client sur des bases préalablement définies avec lui : hébergement informatique, rapatriement des données, reprise d'exploitation, assistance au redémarrage...),
- l'externalisation de tout ou partie du système d'information des clients,
- la gestion du parc, l'évolution et le financement des systèmes d'information.

⁴²⁶ *Worldwide Customer Support Organization.*

Le service client emploie 900 ingénieurs en France.

La *Maintenance Informatique* est l'organisation la plus importante du service client tant au niveau du chiffre d'affaires que de l'effectif (environ 80%). Son activité consiste principalement en la réparation de matériels ou de logiciels informatiques (réparation hardware ou software) dans le cadre du service après-vente, de contrats de maintenance ou de prestations ponctuelles. Ces activités sont également utilisées en interne pour les besoins du personnel de Hewlett-Packard.

La comptabilité du groupe Hewlett-Packard corporate et de ses représentants nationaux est uniforme au niveau mondial. Pour chaque centre de profit est établi un compte de résultat qui fait apparaître les revenus et le coût des ventes, la marge sur ventes et le résultat net (operating profit) après prise en compte des coûts alloués et des coûts de structure.

B- La remise en cause de l'ancien système pour le Service Client

Le contexte dans lequel la méthode ABC a été implantée a joué un rôle important. Des évolutions majeures ont eu lieu. Ainsi, le métier principal est resté la maintenance, mais il y a eu une diversification des métiers avec de nouveaux services comme le *Facility Management* (ou infogérance⁴²⁷). La maintenance des ordinateurs personnels (les PC) s'est fortement développée. La concurrence s'est intensifiée et les prix ont fortement diminué. Hewlett-Packard s'est trouvé confronté à une situation de complexité accrue ; le nombre de types de services et de produits supportés s'est beaucoup développé. Hewlett-Packard a constaté que le reporting utilisé n'était plus adapté. Il était à l'époque réalisé par *Work Force* (équipe de travail spécialisée dans un métier ; par exemple la work force de la maintenance hardware). Hewlett-Packard a eu besoin de mieux comprendre la décomposition des coûts de la prestation de service et le poids relatif de chaque type de réparation. Il fallait une méthode plus fine de calcul des coûts qui puisse représenter les différentes situations possibles en fonction des divers segments de produits.

Les objectifs fixés au départ au projet ABC furent donc les suivants :

- mesurer l'efficacité des activités,
- trouver les liens entre les métiers et les activités,
- mesurer la rentabilité par métiers.

Les niveaux d'analyse prévus étaient les suivants :

- par métier, il s'agissait de connaître les coûts et profit par segment,

⁴²⁷ Une société confie la gestion de son parc informatique à Hewlett-Packard.

- par activité, l'objectif était la mesure du coût et l'efficacité par processus,
- par organisation, on connaît le coût par centre budgétaire et les ressources par processus.

Les raisons d'être du projet fixées au départ étaient⁴²⁸:

- de donner les moyens permanents de piloter le développement profitable de l'organisation *Service Client France*,
- de mettre en évidence les liens entre les métiers (mix, complexité et volume) et les ressources à déployer dans les processus clés (10 à 15 au maximum).

Le projet ne devait pas :

- rechercher une vérité absolue des coûts,
- modéliser l'ensemble des activités et tâches des 750 personnes de l'organisation *Maintenance Informatique*,
- supposer que les modèles resteront figés,
- rechercher un modèle générique pour l'ensemble des business.

C- La présentation des différentes expériences ABC au sein de l'organisation *Maintenance Informatique*

Cette première expérience ABC au sein de l'entité commerciale s'est révélée un succès. La méthode ABC a été implantée au sein du service client chez Hewlett-Packard France, mais aussi dans d'autres organisations de l'entité commerciale. Le projet a eu des retentissements hors des frontières de Hewlett-Packard France puisque la méthode a été étendue au niveau européen puis mondial pour la *Maintenance Informatique*.

Durant ces différentes étapes de diffusion du modèle, les utilisations de la méthode ABC ont évolué, les outils utilisés, et le modèle en lui-même ont également beaucoup changé (nombre d'activités, et segments suivis). Le tableau 9.7 résume ces différentes évolutions.

⁴²⁸ Document interne Hewlett-Packard.

Tableau 9.6- Le tableau synthétique de comparaison des 3 étapes d'évolution du modèle ABC au sein de l'organisation Maintenance Informatique

	Modèle Français (de novembre 93 à début 95)	Modèle Européen (de début 95 à fin 96)	Modèle Mondial (de mi-96 à actuellement)
Périmètre d'analyse	Tous les coûts de la maintenance HW et SW (activités administratives et de vente incluses)	Uniquement les activités " coeur de métier " (=delivery) de la maintenance HW (les activités de vente et administratives sont exclues)	Même périmètre que pour le projet Européen
Pays étudiés	France	Allemagne, France, Grande-Bretagne, Italie = les 4 pays les plus importants pour Hewlett-Packard en Europe	Les 4 pays Européens + USA, Japon et Australie puis la Suisse et les pays nordiques.
Nombre d'activités	45	17	25
Dimensions analysées dans le modèle	- 45 activités, - 2 segments de produits (desktop et systèmes)	- 17 activités, - 6 processus, - 2 segments de produits (desktop et systèmes), - 2 segments de niveau de main-d'oeuvre chez Hewlett-Packard (bas de gamme/haut de gamme).	- 25 activités, - 7 processus, - 17 lignes de produits, - 2 segments de niveau de main-d'oeuvre chez Hewlett-Packard (bas de gamme/haut de gamme), - 3 types de contrats.
Utilisations principales du modèle	- Suivi du coût des activités pour réorganiser celles-ci, les sous-traiter si besoin, - Etablissement du pricing.	- Benchmarks entre les pays.	- Pas de suivi par activité au niveau mondial. Elles servent juste à allouer les coûts sur les processus et sur les lignes de produits. Le suivi par activité sert à la gestion locale au sein de chaque pays. - Calcul du coût par ligne de produit et par type de contrat.
Outil utilisé	Tableur multidimensionnel (=IMPROV).	Tableur (Lotus 123) + gestionnaire de base de données (TM1).	Logiciel spécialisé ABC (Hyper ABC).
Fréquence de calcul des résultats	Trimestre	Trimestre	Trimestre, puis mois
Composition de l'équipe projet	- Le contrôleur de gestion du service client, - une stagiaire, - une personne extérieure (présence ponctuelle, rôle de consultant), - 1 personne du service administratif.	- 1 responsable au sein du service financier Européen pour la maintenance informatique, - 1 coordinatrice au niveau Europe (consolidation des résultats et formation des pays), - 2 contacts dans chaque pays (le contrôleur de gestion et un opérationnel).	- Equipe Européenne + - 1 coordinatrice au niveau Monde (consolidation des résultats et formation des pays), - 1 personne pour paramétrer le logiciel, - 2 contacts dans chaque pays (le contrôleur de gestion et un opérationnel).
Sponsor du projet	Manager du service clients France	Manager de la maintenance informatique HW Europe	Manager de la maintenance informatique HW mondiale

L'implantation de la méthode ABC au sein de l'organisation Maintenance Informatique a donc commencé en France fin 1993, puis l'Europe a adopté la méthode et s'est lancée dans un projet début 1995 en utilisant le travail réalisé en France. Les Etats-Unis, où se situe le siège mondial de Hewlett-Packard, ont repris le modèle Européen, l'ont fait évoluer et l'ont étendu à d'autres pays au cours de l'année 1996.

Il faut savoir que ces trois étapes se sont chevauchées et que les objectifs des projets ont divergé, les modèles aussi :

- **Le modèle Français** était le plus simple et le périmètre d'analyse était le plus étendu puisque le modèle intégrait les coûts de la maintenance Hardware (HW)⁴²⁹ et Software (SW)⁴³⁰ et toutes les activités de l'organisation étaient présentes (management, vente, service délivré au client, et facturation) soit la totalité de la chaîne de valeur⁴³¹.

- **Le modèle Européen** s'est focalisé uniquement sur la maintenance HW et sur les coûts du *delivery* (le service délivré au client : le coeur du métier). Ceci s'explique par la taille de l'organisation en Europe : le HW (maintenance matérielle) est bien séparé du SW (maintenance logicielle), alors qu'en France il était possible d'intégrer les deux disciplines dans le même modèle (il y avait d'ailleurs à l'époque un seul contrôleur de gestion pour les deux disciplines en France). L'Europe a choisi de ne se focaliser que sur les coûts du *delivery* et d'exclure les coûts administratifs et de vente. Il y avait deux raisons à cela : les objectifs du projet étaient de comparer les coûts d'une réparation dans les différents pays d'Europe (donc du *delivery*). Hewlett-Packard souhaitait utiliser ABC pour appuyer ses décisions de reengineering et les coûts de vente et administratifs ne faisaient pas l'objet du projet de reengineering. De plus, les coûts du *delivery* représentent la majeure partie des coûts et le coeur de métier. L'autre raison était la simplification du système. Hewlett-Packard a jugé qu'il serait plus simple de se focaliser sur des coûts facilement comparables. Les processus de réparation sont relativement standardisés d'un pays à l'autre, même s'il existe beaucoup de spécificités locales. Il était plus compliqué d'intégrer les coûts de vente et de support qui sont plus difficiles à comparer entre pays Européens.

- **Le modèle mondial** a suivi l'Europe et n'a étudié que la maintenance HW et les coûts du *delivery*, ceci pour les mêmes raisons.

Les modèles sont assez différents de par les dimensions étudiées :

- **Le modèle Français** étudiait une liste linéaire d'activités, parfois regroupées en processus. Une activité ne pouvait s'inscrire que dans un processus et un seul. Par exemple : le processus *fix HW* (réparation matérielle) comprenait des activités comme *la prise d'appels, la qualification de l'appel, l'intervention sur site, l'intervention sous-traitée, la réparation en atelier*, etc.

- **Le modèle Européen** était quelque peu différent, car il avait une liste d'activités assez comparable à la nomenclature française, mais les processus étaient croisés avec les activités.

⁴²⁹ Matérielle.

⁴³⁰ Logicielle.

⁴³¹ Notons que l'expérience française a été très bien décrite par Richard Milkoff dans sa thèse de doctorat (*Le concept de comptabilité de gestion à base d'activités - Mise en oeuvre et tentative d'évaluation*, thèse de doctorat, Université Paris I, 11 janvier 1996, 499 p.).

Une des dix-sept activités pouvait ainsi se retrouver dans un ou plusieurs des six processus (cf. le tableau 9.8). Un processus était ici un mode de réparation (par exemple, le processus *remote resolution* (intervention à distance), ou le processus *On-site repair* (réparation nécessitant l'intervention d'un ingénieur sur le site du client)).

Tableau 9.7- L'exemple de présentations des processus et activités du modèle ABC Européen pour la Maintenance Informatique HW⁴³²

	ACTIVITES								
	Call receipt	Call qualification	Parts handling	On-Site	Escalation	Installation	Management	...	Etc.
Processus Remote resolution	X						X	X	X
Processus On-Site repair	X	X	X	X	X		X		X
Processus On-Site third party	X	X					X	X	X
Processus Installation	X					X	X		X
...	X	X					X	X	X
etc.	X	X					X		X

En fait, les activités servaient à comprendre de quoi était composé le coût d'une réparation, et à voir d'où provenaient les différences d'un pays à l'autre. Le but de Hewlett-Packard était de savoir pourquoi tel ou tel pays avait des coûts unitaires de réparation plus ou moins élevés, et d'agir ensuite au niveau des activités.

- **Le modèle mondial** a repris la liste d'activités et de processus européenne (qui a quelque peu évolué par la suite), mais les objectifs n'étaient plus du tout les mêmes. Le siège mondial de Hewlett-Packard, situé aux USA, a vu en ABC une méthode lui permettant d'allouer les coûts par ligne de produit (imprimantes jet d'encre, PC, réseaux, etc., par exemple) de façon plus judicieuse. Hewlett-Packard pouvait ainsi savoir combien lui coûte de réparer une imprimante à distance (*remote resolution*), ou d'envoyer un ingénieur sur le site pour dépanner un gros système. Le tableau 9.9 montre comment se présentent les résultats ABC dans le modèle mondial pour la Maintenance Informatique HW. On remarquera que la notion d'activité a disparu. En fait, elle existe toujours, mais est sous-jacente. L'activité sert à allouer les coûts de façon plus fine sur les processus et sur les lignes de produits. Jamais le coût des activités n'est analysé par les managers mondiaux de la maintenance informatique. Il est en revanche examiné par les managers opérationnels au sein de la plupart des pays. Si dans les modèles Européen et Français, la méthode ABC donnait une vision transversale de

⁴³² Les croix matérialisent l'existence d'une activité dans un processus.

l'organisation, et permettait de faire de l'ABM en gérant les activités. Au niveau mondial, ABC est utilisé comme méthode d'allocation des coûts. On est dans une logique comptable, et la notion de transversalité n'apparaît pas de façon aussi nette.

Tableau 9.8- L'exemple de présentation des résultats ABC mondiaux pour la Maintenance Informatique HW

	Processus <i>Remote resolution</i>	Processus <i>On-Site repair</i>	Processus <i>On-Site third party</i>	...	Etc.
Imprimante jet d'encre	- Coûts totaux en K dollars (1) - Nb de réparations (2) - Coût unitaire en dollars (1)/(2)	- Coûts totaux en K dollars (1) - Nb de réparations (2) - Coût unitaire en dollars (1)/(2)	...	...	...
Imprimante laser	- Coûts totaux en K dollars (1) - Nb de réparations (2) - Coût unitaire en dollars (1)/(2)	...	...	...	...
PC	...	...	...	...	...
Station de travail	...	...	...	...	...
Gros système	...	...	...	...	...
Netservers	...	...	...	...	...
...
Etc.	...	...	...	...	...

L'outil informatique utilisé pour calculer les résultats ABC a également été modifié et ceci va de pair avec " l'industrialisation " du modèle :

- **Pour le projet Français** : un tableur multidimensionnel était utilisé. Il s'agit d'un logiciel plus puissant qu'un tableur classique puisque douze dimensions pouvaient être gérées sur la même feuille de calcul (par exemple, le trimestre, l'activité, la monnaie, le nom du centre de coût, le segment de produit, etc.). L'avantage de cet outil était son faible coût, sa facilité d'utilisation, et les possibilités qu'il offrait pour réaliser des présentations de résultats (graphiques, etc.). En revanche, la saisie était manuelle, l'outil était donc assez lourd à gérer. Il correspondait cependant bien à une phase de première mise en place de la méthode de par sa maniabilité : il était aisé de supprimer ou rajouter une activité par exemple.

- **Pour le projet Européen** : l'outil français a été abandonné, car il ne permettait pas de gérer l'importante quantité de données composant le modèle européen. Chaque trimestre, la responsable de la consolidation des résultats au niveau Européen donnait un fichier réalisé sur un tableur dans lequel les pays n'avaient juste qu'à entrer leurs données. Le cadre était le même pour tous (par exemple, les activités étaient identiques) de façon à pouvoir consolider les données. Une consolidation Européenne était réalisée à l'aide d'un gestionnaire de base de données, puis les résultats étaient diffusés auprès de tous les pays et de responsables financiers et opérationnels européens sous la forme de tableaux élaborés sur tableur. Ils étaient envoyés sous forme de message électronique ou mis à la disposition des intéressés sur des serveurs.

- **Pour l'extension au niveau mondial** : l'outil informatique européen a été abandonné. Il aurait pu être utilisé au niveau mondial, mais ne l'a pas été pour deux raisons :

- La capacité de l'outil devenait insuffisante pour gérer une quantité de données très importante.

- La division américaine souhaitait obtenir les résultats ABC très rapidement après la fin du trimestre, et des luttes d'influence ont joué un rôle important. Les objectifs de la division mondiale n'étaient pas les mêmes qu'en Europe. Ainsi, en Europe le but était de comprendre la décomposition en activités du coût d'une réparation, et de faire des comparaisons entre pays. Au niveau mondial, le but était de calculer des coûts par ligne de produits en se servant des activités pour allouer plus finement les coûts. Au niveau mondial, jamais les résultats n'étaient présentés en décomposant les coûts par activité. Les deux responsables de projet (l'Américain et l'Européen) avaient ainsi du mal à s'entendre sur la nomenclature d'activité à utiliser et sur les *drivers* (inducteurs). L'Américain pensait toujours en termes d'*activity drivers* (pour allouer le coût des activités sur les lignes de produits), alors que l'Européen voulait des *cost drivers* (pour mesurer la performance de chaque activité). Pour résoudre ce problème, la division américaine a investi dans un outil. Elle a acquis un logiciel spécialisé en ABC, relativement coûteux, et a payé une licence à chaque pays Européen. Elle a également changé le processus de clôture : ce n'était plus chaque pays qui remplissait lui-même les tableaux avec ses données, mais la division américaine qui calculait elle-même les résultats en allant chercher directement les informations dans les bases de données informatisées. Ceci avait plusieurs avantages : cela a permis d'automatiser la collecte des données et de sortir les résultats plus rapidement, de donner moins de travail à chaque pays. Cela permettait aussi à la division américaine d'avoir plus d'influence sur la structure du modèle, car c'est elle qui paramétrait le logiciel. Elle pouvait donc choisir la liste des activités et les inducteurs qu'elle souhaitait suivre. Après une période de six mois pendant laquelle l'Europe et les Etats-Unis ont beaucoup communiqué pour mettre en place le système et faire en sorte qu'il puisse répondre aux deux objectifs, la vision par ligne de produit et celle par activité, le système fut mis en place. En début d'année chaque pays donne ainsi les indications à la division américaine pour lui expliquer comment extraire les données, dans quel centre de coût aller chercher les coûts de chaque activité, et quel inducteur de ressource utiliser. Ensuite chaque mois la division américaine calcule elle-même les résultats ABC et les met à la disposition des pays. Ceux-ci ont cinq jours pour les contrôler, ce qu'ils peuvent faire à l'aide du logiciel spécialisé en ABC mis à leur disposition par la division américaine. Ils peuvent demander des corrections s'ils jugent que les résultats comportent des erreurs. Les pays peuvent ensuite utiliser les résultats ABC fournis par la division américaine et réaliser des simulations grâce au logiciel ABC. Ils peuvent par exemple réaliser des projections sur l'avenir, ou calculer des coûts sur des types de contrats ou des lignes de produits très spécifiques.

Soulignons que les résultats sont calculés tous les mois dans la monnaie de chaque pays, mais qu'ils sont présentés tous les trimestres aux managers européens et mondiaux. L'intérêt du calcul mensuel est que l'on peut appliquer un taux dollar mensuel pour réaliser la consolidation des résultats. Il n'a pas été jugé utile de présenter les résultats à une périodicité

aussi élevée, car les variations peuvent être artificielles. Ainsi, l'enregistrement comptable des coûts est plus représentatif sur un trimestre que sur un mois (certains achats sont réalisés tous les trimestres par exemple). De même, les effets de décisions de réorganisation d'activités ne se voient pas sur un mois, mais se mesurent davantage sur le trimestre.

La mise en place de l'ABC pour la *Maintenance Informatique* a eu des retentissements au sein de Hewlett-Packard. Ce projet a servi d'exemple à de nombreuses organisations. Le projet était d'abord le site pilote pour l'entité commerciale française ; d'autres organisations ont donc suivi l'exemple (on peut citer *Test et Mesure*). Le modèle, devenu mondial, a été présenté dans de nombreuses réunions dans le monde, et beaucoup d'organisations ont adopté la démarche. Le mode de diffusion s'est réalisé de deux façons :

- des présentations étaient faites dans des réunions regroupant des financiers qui se présentaient les résultats du projet,
- chaque manager d'organisation se vantait d'avoir son modèle ABC et réussissait à convaincre les autres responsables que cette méthode devient indispensable pour gérer ses activités.

D- Les spécificités des approches adoptées pour les projets de la *Maintenance Informatique*

La mise en place de l'ABC au sein de la Maintenance Informatique a donc connu trois étapes. Celles-ci se distinguent par des approches divergentes.

La durée et le déroulement des projets

La durée des projets et l'intensité de l'investissement des membres de l'équipe projet sont assez différents.

Le projet français était assez novateur. Il mettait en place l'ABC dans une organisation qui ne connaissait pas cette méthode. L'équipe projet a donc veillé à bien respecter les étapes de mise en place. Elle a également mené des réflexions sur la méthodologie à adopter. Le planning du projet français est présenté dans le tableau 9.10.

Tableau 9.9- Le planning du projet français pour la Maintenance Informatique

	Octobre 1993	Novembre 1993	Décembre 1993	Janvier 1994	1ere quinzaine Février 1994	2eme quinzaine Février 1994	Mars 1994	Avril 1994	Mai 1994
Phase 1 - Liste des étapes et process - Matrice de responsabilité organisation / process	X	X	X						
Phase 2 - Participants dans les process - Détermination des activités et inducteurs				X	X				
Phase 3 - Cost drivers : définition, mesure - Matrice de correspondance activités / ressources, - Simulation sur le 1er trimestre de l'année fiscale 1994 - Analyse des résultats - Enseignements à tirer						X	X		
Phase 4 - 2ème simulation - Recherche d'une "automatisation du modèle"								X	X

Les premières réflexions ont débuté en octobre 1993, l'équipe projet a été formée début janvier 1994, et les premiers résultats chiffrés ont été présentés en avril 1994. Les délais ont été assez courts, car Hewlett-Packard souhaitait obtenir des résultats rapidement afin de motiver l'équipe.

La phase 1 a été réalisée avec des managers. Elle a plutôt consisté à fixer les objectifs du projet et à définir le squelette du modèle. A l'aide d'organigrammes et de documents sur la stratégie de l'organisation, les managers ont déterminé les grandes étapes et processus à l'intérieur desquels viendraient s'inscrire les activités. Quatorze managers ont été impliqués lors de la phase 1. Ils ont également déterminé les noms des personnes à interroger lors de la phase 2.

La phase 2 a été la plus active et a mobilisé le plus de personnes. Quarante personnes ont été interrogées par l'équipe projet, soit 22 entretiens. En général, une ou deux personnes étaient interrogées en même temps par deux membres de l'équipe projet. Cette équipe comportait cinq personnes au total. Un questionnaire a été élaboré. L'objectif était d'obtenir :

- la liste des activités,
- les inducteurs associés à ces activités,
- des indications sur le type de ressources consommées par les activités,
- des informations sur le type de personnes travaillant sur certaines activités.

A l'issue de ces entretiens, soixante-sept activités ont été identifiées⁴³³. Des regroupements ont été effectués et quarante-cinq activités ont été conservées dans cette liste.

La phase 3 a été réalisée entièrement par l'équipe projet. Elle a consisté à établir la correspondance entre les centres budgétaires de la comptabilité de gestion traditionnelle et les activités ABC de façon à calculer le coût des activités. C'est à ce moment-là que l'outil informatique a été choisi. A l'époque il s'agissait d'un tableur multidimensionnel. Les premiers résultats chiffrés ont été calculés sur les données du premier trimestre de l'année fiscale 1994⁴³⁴.

Notons que pour déterminer les activités présentes dans chaque budget, deux sources ont été utilisées :

- les réponses aux questionnaires : il y avait une question qui demandait aux personnes interrogées de décrire le type de ressource consommée par chaque activité citée (temps homme, téléphone, voitures, ordinateurs, courrier, etc.).
- La connaissance du contrôleur de gestion des budgets qu'il gérait et de l'organisation.

Des inducteurs de ressources ont été utilisés pour quantifier l'importance de la ressource dans l'activité. Il faut préciser qu'étant dans le domaine des services, la ressource principale est le personnel. Certaines ressources ont été rattachées au personnel : leur PC, leur téléphone, leurs mètres carrés. Pour ces ressources, le temps homme a beaucoup été utilisé comme inducteur de ressources. Pour les autres ressources, d'autres inducteurs ont été utilisés. Par exemple, le coût du centre d'appel a été réparti en fonction du nombre d'appels pris pour chaque type de réparation (matérielle, logicielle, etc.).

Il existait plusieurs catégories de budgets, avec pour chacune d'elle une solution différente pour affecter les coûts :

Pour les budgets de management : les managers n'avaient pas de tableaux de bord reflétant leur activité. Aussi on leur a demandé de remplir des tableaux : en face de chaque activité à laquelle ils prenaient part, ils devaient mettre le pourcentage de temps qu'ils y consacraient.

Pour les autres budgets : ces autres budgets concernent les opérationnels. Les tableaux de bord et de reporting existants ont beaucoup été utilisés. Les ingénieurs effectuent des rapports assez précis sur le temps qu'ils passent puisque ces informations sont nécessaires pour facturer le client ou les usines pour les interventions chez le client (et même calculer le coût des interventions réalisées en interne), mais aussi pour calculer un taux d'efficiency (le rapport entre le temps passé en intervention et le temps de travail d'un ingénieur). Le support était idéal pour affecter les budgets sur les activités. Il a suffi de faire la correspondance entre les catégories des tableaux de bord existants et les activités ABC.

⁴³³ Notons que l'on demandait aux personnes interrogées de limiter le nombre d'activités qu'elles nous citaient.

⁴³⁴ Chez Hewlett-Packard, l'année fiscale commence le 1^{er} novembre.

La phase 4 a consisté à corriger les imperfections du premier calcul des résultats, à faire un deuxième calcul avec les données du deuxième trimestre, et à automatiser la collecte des données et le calcul des résultats.

Le projet européen s'est servi des résultats du projet français. Il n'a pas demandé beaucoup de temps pour définir la liste des activités et des inducteurs. En revanche, les réflexions sur l'harmonisation des résultats ont duré longtemps. Les pays avaient pour objectif de se comparer entre eux. Il était important qu'ils puissent avoir une base commune de comparaison. Les activités devaient avoir les mêmes frontières d'un pays à l'autre même si les pratiques pouvaient différer. Le tableau 9.11 présente les principales étapes du projet au niveau européen.

Tableau 9.10- Le planning du projet européen pour la Maintenance Informatique

	Janvier 1995	Février 1995	Mars 1995	Avril 1995	Mai 1995	Juin 1995
Lancement du projet avec 4 pays	X					
Pilote en Allemagne	X	X				
Définition du modèle européen		X	X	X		
Premier calcul des résultats sur les données du 1 ^{er} trimestre				X		
Intégration dans l'outil informatique					X	X

La première étape a consisté à présenter le projet et à constituer l'équipe européenne. Elle comprenait un chef de projet situé à Genève au sein du service financier européen de la maintenance informatique, une coordinatrice qui consolidait les résultats, dispensait de la formation et réalisait la documentation sur le projet, ainsi que le contrôleur de la maintenance informatique de chacun des quatre pays européens concernés. Le projet regroupait les quatre pays européens les plus importants en termes de taille pour Hewlett-Packard. Il s'agissait de l'Allemagne, la France, la Grande-Bretagne et l'Italie. L'objectif était d'étendre la méthode aux petits pays par la suite. Il aurait été difficile de les inclure dès le début, car ils n'avaient pas forcément assez de personnel disponible pour travailler sur le projet. De plus, il aurait été compliqué et coûteux de mener des réunions de réflexion regroupant un nombre trop important de personnes.

Un pilote a été réalisé en Allemagne durant la deuxième étape du projet. Ce pilote s'est inspiré du modèle ABC qui existait déjà en France. Il faut savoir que l'Allemagne avait déjà mené quelques réflexions sur l'ABC antérieurement au projet européen. Le pilote avait pour but de mettre en place et de documenter un modèle qui soit applicable de façon identique sur plusieurs pays européens.

Lors de la troisième étape, les résultats du pilote allemand ont été présentés et analysés par l'équipe projet européenne. Certains éléments ont été modifiés et affinés. Un dictionnaire d'activités avec les inducteurs de coûts associés a été établi.

Durant la quatrième étape, les pays européens ont réalisé un premier calcul des résultats sur les données du premier trimestre de 1995. L'équipe a conçu un fichier à l'aide d'un tableur. Celui-ci était identique quel que soit le pays. Il comportait la même liste d'activités et les mêmes inducteurs. La seule différence concernait les centres budgétaires utilisés pour alimenter le coût des activités puisqu'ils étaient spécifiques au pays concerné.

Le projet mondial a repris le projet européen et n'a donc pas nécessité beaucoup de travail sur la structure du modèle (la liste des activités et des inducteurs). Les apports de ce projet ont surtout concerné l'outil et l'automatisation du calcul des résultats. Ce nouvel outil a donné la possibilité d'affiner et de développer le niveau de détail du modèle. De nouvelles dimensions ont été ajoutées (type de contrats notamment). Nous ne présenterons pas de planning pour ce projet, car il constitue la continuité du projet européen. L'équipe était la même que celle du projet européen et reprenait en plus une coordinatrice du projet au niveau mondial (elle est située en Californie au siège mondial de Hewlett-Packard) et des représentants de trois pays supplémentaires (les Etats-Unis, l'Australie et le Japon). Ces trois pays ont été inclus dans le projet à la fin de l'année 1996.

Notons que l'extension du projet est prévue pour le futur à d'autres pays. En 1997, la Suisse, les pays Nordiques et le Bénélux ont fait leur entrée dans le projet.

Les difficultés rencontrées lors du projet pour la Maintenance Informatique

Bien que chez Hewlett-Packard l'expérience ABC soit considérée comme un succès et que le système est utilisé et continuera à l'être, quelques difficultés sont apparues. Elles sont de plusieurs ordres : certaines sont liées au nombre important d'informations et au traitement de celles-ci, d'autres à des phénomènes d'ordre humain, d'autres apparaissent dans un contexte international de mise en place de la méthode ABC.

- Difficultés liées au nombre important d'informations

Les premiers entretiens menés pour récolter de l'information ont été nombreux et ont généré un nombre important de données : environ soixante-sept activités, ainsi que les ressources et les différents intervenants correspondant à celles-ci. Pourtant dès la phase d'entretien, la volonté était de limiter le nombre de réponses. Par exemple, les personnes interrogées devaient citer les cinq activités principales auxquelles elles participaient (cinq au maximum,

car les personnes étaient tentées d'en citer beaucoup plus afin que l'on perçoive le fait qu'elles sont utiles à beaucoup de choses).

Face à ces nombreuses réponses, plusieurs difficultés se présentaient :

- *Savoir les trier et les gérer*, il a fallu trier ces données, effectuer des regroupements afin de simplifier le système. La difficulté était de ne pas supprimer des activités significatives et d'être représentatif de la réalité avec celles qui étaient conservées. Là n'était cependant pas le principal obstacle.

- *Savoir ménager les susceptibilités et représenter les activités de tout le monde*. Il fallait prendre en compte le fait que chacun souhaitait se voir représenté dans une activité propre à sa situation et non dans une "macro-activité" regroupant plusieurs activités proches. Cela aurait pu lui donner l'impression que son travail n'était pas significatif, mais aussi que l'avis qu'il avait donné lors de la phase d'entretiens n'avait pas été pris en compte.

- *Pouvoir trouver des données déjà existantes, si possible, et ne pas recréer des demandes d'information supplémentaires*. Tant que cela était possible, il a fallu essayer de faire avec les sources d'information existantes afin de ne pas créer de travail supplémentaire pour le personnel de la Maintenance Informatique. Quand l'information n'existait pas, un indicateur que l'on pouvait extraire de façon automatique dans des systèmes informatiques était recherché. En effet, les extractions manuelles comportent deux difficultés : elles sont plus longues à réaliser et les erreurs sont plus fréquentes.

- Hewlett-Packard s'est posé la question de *l'intégration ou non de la méthode ABC dans le système de comptabilité*. Cette idée a été abandonnée, car les freins étaient trop importants. En effet, en cas de changement d'organisation, un système ABC intégré dans le système de reporting serait moins souple, donc moins réactif.

- Difficultés liées au traitement de l'information, à la récolte, et à l'automatisation

Comme nous venons de le voir, le nombre d'informations était important. Il a fallu les traiter. Afin d'éviter toute difficulté, il convient d'être très organisé. Il faut prévoir à l'avance les informations dont on a besoin et les demander le plus tôt possible afin d'être sûr d'avoir toutes les données en main pour réaliser les calculs. Il ne faut pas hésiter à se construire des tableaux récapitulatifs. Ces résultats sont produits tous les trimestres et sont diffusés le plus rapidement possible après la clôture comptable. Les informations financières sont faciles à obtenir puisque c'est le contrôleur de gestion qui produit les résultats ABC. En revanche, pour les informations opérationnelles, il faut formuler sa demande de façon précise le plus tôt possible afin que les opérationnels aient prévu des systèmes d'extraction des indicateurs à l'avance. En effet, il suffit que quelques données manquent et les résultats ABC ne peuvent être calculés, ce qui peut limiter la réactivité de la société face aux événements.

- Difficultés d'ordre humain

- Comme nous venons de le voir, il est indispensable d'avoir l'adhésion de tous sinon les informations ne sont pas forcément fournies à temps, donc les résultats sont déjà en partie obsolètes quand ils sont publiés. De même, l'adhésion de tous est importante pour être sûr d'avoir la bonne information (non faussée et bien extraite). Dans certains cas, l'information peut être faussée si les fournisseurs de l'information sont hostiles au modèle ABC. On peut penser qu'ils chercheront à donner des informations qui les avantagent. Un modèle ABC est assez puissant et donne une vision assez nette de l'organisation, certains peuvent donc chercher à préserver leur zone d'influence. Sans aller aussi loin, il faut bien expliquer que les informations doivent être extraites correctement afin de ne pas biaiser le modèle : les buts poursuivis doivent être compris afin que l'information fournie soit la meilleure possible. Par exemple, seul un opérationnel qui connaît bien son domaine saura quelle information sera la plus pertinente : ce problème existait avec la date sur laquelle il fallait baser l'extraction. Plusieurs dates existent pour un dossier de maintenance : date d'ouverture du dossier, de fermeture, de facturation, suivant celle que l'on choisit, les résultats ne sont pas les mêmes. Seul un opérationnel peut signaler ce problème.

- Une autre difficulté concerne le fait que le modèle ABC peut être considéré comme un outil de contrôle trop poussé. Le personnel peut considérer comme choquant le fait de devoir donner des comptes sur la façon dont il répartit son temps de travail. Il faut donc bien lui expliquer les buts poursuivis.

- Tout le monde veut être représenté dans le modèle comme nous l'avons déjà vu. Il faut donc essayer de concilier les envies de tous sans pour autant avoir un modèle trop complexe.

- Il faut bien expliquer les finalités du modèle pour avoir une bonne coopération du personnel lors de la phase d'étude et ensuite pour la fourniture des données, mais aussi pour qu'il soit utilisé par la suite au niveau opérationnel. S'il n'est pas compris, il ne sera pas utilisé ou mal.

- Difficultés supplémentaires à un niveau international

Chez Hewlett-Packard, le projet ABC est mondial. Plusieurs pays adoptent le même modèle ABC de représentation afin de pouvoir se comparer. Ceci entraîne des difficultés supplémentaires.

- *Il faut savoir homogénéiser les données et créer un modèle adaptable aux particularités locales.* Les pays n'utilisent pas forcément les mêmes systèmes informatiques et ne codifient pas toujours les données comptables de la même façon. Il peut être difficile d'obtenir la même information dans tous les pays.

- *Parfois les pratiques sont différentes d'un pays à l'autre et il peut être difficile de consolider des choses trop différentes.* Par exemple, en ce qui concerne la Maintenance Informatique, certains pays réparent plus de PC, d'autres plus de gros systèmes. Les coûts et les pratiques ne sont pas les mêmes et il peut être compliqué d'établir des bases de comparaison.

- *Le nombre important d'acteurs au sein du projet a entraîné des difficultés.* Les objectifs ont pu diverger d'un pays et d'un continent à l'autre. Ainsi, les objectifs du siège européen étaient divergents de ceux du siège mondial. Le niveau de détail requis était différent. Le siège européen souhaitait comparer les pays entre eux et réaliser du reengineering des activités. Le siège mondial souhaitait plutôt calculer le coût de certaines prestations par ligne de produit et type de contrat notamment afin d'établir les prix. Tout ceci ne cadrerait pas non plus avec les objectifs des pays qui se servaient de l'ABC pour gérer leurs activités au niveau local et avaient besoin de plus de détails. Ces problèmes ont été résolus lors de l'achat du nouvel outil informatique⁴³⁵. Une liste d'activité à deux niveaux a été définie :

- un niveau agrégé avec une liste commune d'activités pour réaliser la consolidation des résultats,
- un niveau détaillé avec la possibilité pour chaque pays de décliner les activités de niveau agrégé au niveau local en introduisant des détails supplémentaires. Par exemple l'activité agrégée *prise d'appels* pourra être déclinée en deux sous-activités : *prise d'appels faite par Hewlett-Packard* et *prise d'appels sous-traitée*.

2- Les autres expériences ABC chez Hewlett-Packard

En France, la deuxième organisation de l'entité commerciale à avoir adopté la méthode ABC est *Test et Mesure*. Elle s'est focalisée sur les activités de maintenance, sachant que cette organisation réalise également des activités de vente des produits. La maintenance *Test et Mesure* représente 80 personnes et son rôle est d'assurer le service après-vente ou la maintenance sous contrat des appareils de test. Il s'agit d'une activité très technique nécessitant la présence d'un laboratoire servant à tester les appareils.

Le projet a débuté à la mi-mai 1994, sachant que la *Maintenance Informatique* avait publié ses premiers résultats chiffrés en avril 1994. La durée de la mise en place a été très courte et a représenté deux mois et demi. L'équipe projet reprenait une personne ayant participé au projet *Maintenance Informatique*, l'exemple a donc servi. Les modèles étaient assez semblables, ils utilisaient le même outil (un tableur multidimensionnel), adoptaient la même logique, et avaient beaucoup d'activités en commun. La seule différence était le niveau de détail. La *Maintenance Informatique* avait listé 45 activités pour 450 personnes, *Test et Mesure* en a totalisé une soixantaine pour 80 personnes. Cette organisation jugeait que son activité était plus complexe, et voulait aussi suivre le coût de certains segments très fins de clientèle. L'objectif était plus de faire de l'allocation sur des objets de coûts que de gérer les activités comme c'était le cas pour la *Maintenance Informatique*. De plus le système d'information de *Test et Mesure* permettait d'aller dans le détail, car il comportait beaucoup de données. L'inconvénient d'un modèle très détaillé est qu'il est beaucoup plus lourd à gérer. Après plusieurs calculs de résultats trimestriels sur un peu plus d'un an, le modèle a été abandonné. Il a cependant bien rempli ses objectifs : il a donné une image très précise de l'organisation et a été réalisé au moment de l'arrivée d'un nouveau manager. Celui-ci a eu en

⁴³⁵ *Un logiciel spécialisé en ABC.*

main des éléments très précis pour connaître le service qu'il reprenait. Il a réorganisé certaines activités de vente, et a réorienté le service vers d'autres segments de clientèle ou types de contrats.

Par la suite, d'autres organisations de l'entité commerciale française ont adopté la méthode ABC, mais les projets ont été plus petits et moins poussés : ils étaient en général mis en place par le contrôleur de gestion et il n'y avait pas réellement de motivation du management pour utiliser les résultats. Ces projets ont eu beaucoup moins de retentissements.

Dans le monde, d'autres organisations ont adopté la méthode de deux façons :

- soit certains pays ont décidé de se lancer dans des projets et de mener seuls l'analyse pour leurs besoins locaux. Ils sont assez nombreux dans ce cas. A chaque fois, ou presque, les pays ont demandé des documents à l'équipe projet de la *Maintenance Informatique* afin de s'inspirer du travail déjà réalisé.

- Soit certaines organisations ont eu une approche européenne ou mondiale. Là encore elles se sont intéressées aux résultats de la *Maintenance Informatique*. Notons d'ailleurs qu'un nouveau projet émerge pour l'organisation *Test et Mesure Europe* en 1997 (soit deux ans après l'abandon du projet français).

Il faut savoir que certains pays avaient déjà eu des expériences ABC avant la mise en place de la méthode pour la *Maintenance Informatique* (c'est le cas en Espagne, Angleterre, et Allemagne notamment). Ces projets n'ont pas eu de retentissements importants hors des frontières du pays dans lequel ils ont été implanté. Ceci parce que le modèle était utilisé pour des besoins locaux, ou parce que l'équipe l'ayant mis en place n'avait pas fait d'effort de communication, ou encore parce que la méthode était encore assez peu connue au moment où les projets se sont déroulés.

Chez Hewlett-Packard, les projets sont indépendants les uns des autres et on observe beaucoup de disparités quant à la durée des projets, la taille des modèles, les outils utilisés, les utilisations faites des résultats. Certaines organisations ont attaché beaucoup d'importance à l'ABM, alors que d'autres ont suivi une logique comptable et sont restées au stade de l'ABC.

Notons que plusieurs facteurs ont conditionné la réussite des projets ABC :

- La communication a été importante. Les résultats ont été diffusés largement. Ceci a contribué à ce que le projet soit connu et soit utilisé.

- Le groupe Hewlett-Packard est en forte croissance. Il est plus facile de réorganiser des services dans lesquels on ne licencie pas. Il peut arriver que l'on supprime certaines activités,

donc certains postes, mais tous retrouvent du travail au sein de l'entreprise, bien souvent au sein de la même organisation.

- Les projets ABC sont indépendants les uns des autres. Ils répondent donc bien aux objectifs des managers de l'organisation qui peuvent orienter le projet en fonction de leurs propres besoins.

Hewlett-Packard est un groupe américain et l'on ressent fortement l'influence du management par les chiffres. L'importance est donnée à la production des résultats ABC, parfois au détriment de l'ABM. Nous allons donc étudier les expériences ABC d'autres groupes et sociétés de nationalité et de secteur différents, afin d'avoir des points de comparaison et d'observer les variations possibles dans l'utilisation de la méthode ABC.

Résumé du chapitre 9

Hewlett-Packard a de très nombreux modèles ABC indépendants les uns des autres. La première expérience importante connue a débuté dans le domaine industriel au sein de la division réseaux de Roseville aux Etats-Unis en 1984. Celle-ci a été considérée comme un succès. C'est ainsi que la filiale française de Hewlett-Packard a décidé, elle aussi, de mettre en place la méthode ABC. Elle a élaboré un modèle en 1987 au sein de l'usine de Grenoble, là encore dans le secteur industriel. A l'époque, le modèle, appelé *cost driver*, était intégré au système d'information comptable. Ce choix s'est avéré non adapté et l'usine de Grenoble a décidé de déconnecter le modèle ABC des systèmes d'information. La méthode ABC est cependant toujours utilisée et chaque organisation de l'usine de Grenoble possède son propre modèle qui peut être différent de celui des autres organisations.

Hewlett-Packard a décidé de mettre en place la méthode ABC dans le secteur des services à partir de fin 1993. L'organisation *Maintenance Informatique* en France a servi de pilote. L'expérience a réussi et le modèle a d'abord été appliqué à plusieurs pays européens dans le courant de l'année 1995 (Italie, Allemagne et Grande-Bretagne) et a même été étendu à d'autres continents en 1996 (Etats-Unis, Japon et Australie). Aujourd'hui, l'extension du modèle continue puisque la Suisse et les Pays Nordiques adoptent le modèle en 1997.

D'autres organisations de Hewlett-Packard adoptent la méthode avec par exemple le *Support Test et Mesure*.

L'approche de Hewlett-Packard se démarque par le fait que les modèles sont indépendants les uns des autres. L'ABC n'est pas intégré au système d'information comptable. Par ailleurs, les utilisations des résultats de la méthode ABC sont multiples. Ils peuvent servir à établir des calculs de coûts de revient plus précis détaillés par ligne de produit, processus et type de contrats. Ils sont aussi utilisés pour réaliser des comparaisons entre filiales sur le coût de certaines activités. Enfin, la méthode ABC est très largement utilisée pour les décisions de choix de sous-traitants. Hewlett-Packard compare alors le coût des activités pratiquées en interne et le prix proposé par les sous-traitants pour les mêmes activités.

Les outils informatiques utilisés pour calculer les résultats ABC varient d'un projet à l'autre et évoluent dans le temps. Certains utilisent de simples tableurs, d'autres des bases de données, d'autres encore ont fait l'acquisition de logiciels spécialisés en ABC.

CHAPITRE 10- LA PRESENTATION DES AUTRES CAS

Après avoir étudié l'expérience de Hewlett-Packard, nous allons présenter les autres études de cas. Nous avons réalisé une fiche descriptive détaillée de chaque expérience (cf. annexe 18). Celle-ci permet de prendre connaissance de chaque expérience, de son historique et d'obtenir une description détaillée du modèle ABC.

Le chapitre présent a pour but de vous exposer rapidement les caractéristiques des autres cas étudiés à l'aide de tableaux synthétiques. Le tableau 10.1 présente les quatorze autres expériences à travers des éléments sur son secteur d'activité, sa taille, le périmètre d'application de la méthode ABC, les dates du projet ABC. Il indique aussi si la méthode ABC a été retenue ou abandonnée et si le modèle est intégré au système d'information comptable. Le tableau 10.2 présente les grandes étapes de chaque expérience ABC.

On peut noter que les expériences sont très différentes les unes des autres. D'une part, les sociétés et groupes étudiés s'illustrent dans des secteurs très divers et sont de tailles très variées. D'autre part, les approches utilisées pour mettre en place la méthode ABC sont très différentes. Certaines sociétés choisissent de mettre en place la méthode ABC sur certaines parties de l'entreprise (Hewlett-Packard, Axa, Facom, Océ Graphics, le secteur de la presse, et SNECMA). D'autres optent pour une application à toutes les activités de la société (Air France Cargo, les hôpitaux de Paris, la Banque de France, Boots, France 3, France Télécom, le MATIF, la SNCF, et la SOGEP). De plus, certaines sociétés choisissent d'intégrer l'ABC à leur système d'information comptable (Air France Cargo, les hôpitaux de Paris, la Banque de France, France 3, France Télécom, le MATIF, Océ Graphics, et la SNCF). Dans ce cas, l'ABC a été mis en place à l'occasion de la refonte du système d'information comptable. D'autres sociétés préfèrent ne pas intégrer l'ABC au système d'information comptable (Hewlett-Packard, Axa, Boots, Facom, le secteur de la presse, SNECMA, et la SOGEP). Il s'agit là d'entreprises qui ont souhaité tester la méthode ABC avant de l'adopter ou qui ont préféré conserver une certaine souplesse avec leur dispositif ABC. On peut aussi rencontrer le cas de sociétés qui disposent d'un système d'information non adapté pour fournir toutes les données nécessaires pour alimenter le modèle ABC. Dans ce cas, de nombreux calculs et imports de données manuels sont effectués, rendant impossible une intégration dans le système comptable.

La dernière différence essentielle entre les sociétés de notre échantillon concerne la réussite des projets ABC. Celle-ci est difficile à mesurer, aussi nous retiendrons le taux d'adoption de la méthode, c'est-à-dire le fait que l'entreprise continue à utiliser la méthode ou l'abandonne, comme critère de mesure de la réussite. Ainsi, les sociétés Hewlett-Packard, France 3, le MATIF, Océ Graphics, la SOGEP utilisent toujours l'ABC. En revanche, Boots, FACOM ont finalement décidé d'abandonner la méthode ABC. Axa et le secteur de la presse ont une situation mitigée puisqu'ils utilisent l'ABC sur certaines parties de la société ou ont mené un projet ABC pour avoir une image de l'organisation à un moment donné et n'ont pas prévu de calcul répété des résultats ABC. D'autres sociétés sont en cours de projet et il est trop tôt pour

savoir si la méthode ABC va être retenue ou abandonnée. C'est le cas d'Air France Cargo, des hôpitaux de Paris, de la Banque de France, de France Télécom, de la SNCF et de SNECMA.

Tableau 10.1- La présentation synthétique des études de cas du champ d'expérimentation

	Activité	Effectif	Chiffre d'affaires	Périmètre d'application	Dates du projet	Adoption	Mode d'intégration
Air France Cargo	Transport de Fret par avion.	Air France Cargo représente 500 navigants + 3 000 personnes au sol.	6,8 milliards de Francs.	Ensemble de la division Air France Cargo.	Le projet de refonte de la comptabilité a commencé en 1995 et doit s'achever en 1998.	Le projet est en cours.	Intégré au système d'information comptable.
Assistance Publique, Hôpitaux de Paris	Premier groupe hospitalier européen (50 hôpitaux et activité de transfusion sanguine) avec 850 000 patients admis par an.	80 000 personnes.	<u>Budget</u> : 40 milliards de francs par an.	La totalité des 50 hôpitaux de l'APHP.	Le projet de modification de la comptabilité analytique a commencé en 1993 et se poursuit.	Le projet est en cours.	Intégré au système d'information comptable.
Axa	Assurances.	- Groupe Axa : 52 000 personnes (soit environ 35 000 salariés et 15 000 agents à la commission), - Axa Assurances : 4 000 salariés + 3 000 agents. - Axa Courtage : 850 personnes. - Axa Belgium : 1 000 personnes.	- Groupe Axa : 134 milliards de Francs, - Axa Assurances : 22 milliards de Francs. - Frais généraux directs d'Axa Courtage : 6 milliards de Francs. - Frais généraux directs d'Axa Belgium : 500 millions de Francs.	Plusieurs projets ABC indépendants : - Service automobiles particuliers Ile de France (Axa Assurances) : 15 personnes, - Direction des "Produits Vie" d'Axa Assurances (non régionalisé) : 200 personnes, - Axa Courtage, - Axa Belgium.	- Service automobiles particuliers Ile de France (Axa) : de juin 93 à août 93. - Direction des "Produits Vie" d'Axa Assurances : d'avril 94 à juin 94. - Axa Courtage : a débuté en mars 96 et est toujours en cours. - Axa Belgium : de fin 1993 à fin 1994.	- Le projet du service automobile particuliers Ile de France et celui de la direction des "Produits Vie" d'Axa Assurances restent du domaine de l'expérience. Il y a eu deux fois des calculs de résultats (en 1993 et 1994), mais pas en 1995. - Chez Axa Courtage et chez Axa Belgium, ABC est toujours utilisé.	Les deux premières expériences ont utilisé un tableur, alors que les deux dernières ont développé un modèle à l'aide d'une base de données comptable et ont utilisé un logiciel spécialisé en ABC.
Banque de France	Banque centrale française.	16 000 personnes.	<u>Budget</u> : 8 milliards de Francs	Toute la Banque de France sauf la fabrication de billets.	Le projet a commencé début 1995 et devrait aboutir en 1998.	Le projet est en cours.	Intégré au système d'information comptable.

	Activité	Effectif	Chiffre d'affaires	Périmètre d'application	Dates du projet	Adoption	Mode d'intégration
Boots	Société de négoce, commercialise des produits très diversifiés (vélos, cosmétiques, produits pharmaceutiques, etc.). Boots Healthcare est la branche pharmaceutique de ce groupe de distribution.	Groupe Boots company : 55 000 salariés. Dont Boots Healthcare France : 270.	- Boots company : 35 milliards de Francs. - Boots Healthcare France : 460 millions de Francs.	Implantation sur tout le groupe (la réflexion émane de la maison mère située en Grande-Bretagne).	Les premières réflexions au niveau groupe ont commencé à l'automne 1995 et les premières présentations aux filiales par la maison mère ont commencé en janvier 1996.	Le passage complet à une comptabilité ABC était prévu pour le 1 ^{er} avril 1997. Il s'avère en fait que ce passage n'a pas été effectué. Le projet a même été abandonné depuis (en 1997).	Non intégré au système d'information comptable.
FACOM	Le groupe FACOM appartient à STRAFOR FACOM. STRAFOR FACOM s'illustre dans 3 métiers : - production de mobilier de bureau, - fabrication d'outillage à main, - transformation des métaux. Piolé est une des filiales du groupe FACOM, elle produit de la tôlerie.	4 000 personnes pour le groupe FACOM, et 200 pour la société Piolé.	2,5 milliards de Francs pour le groupe FACOM et 100 millions de Francs pour la société Piolé.	La société Piolé du groupe FACOM.	- Premier projet ABC mené par des consultants entre mars et décembre 1994. Le projet a finalement été abandonné. - Deuxième projet ABC entamé début 1996, puis abandonné mi-96.	La méthode ABC n'a finalement pas été mise en place.	Le modèle ne devait pas être intégré au système d'information comptable.

	Activité	Effectif	Chiffre d'affaires	Périmètre d'application	Dates du projet	Adoption	Mode d'intégration
France 3	Chaîne de télévision (produit et diffuse des programmes).	3 600 permanents + 30% de non-permanents	Budget : 5 milliards de Francs.	France 3 SA, mais pas les filiales.	Le projet PACIFIC (Projet d'Architecture des Co-systèmes d'Information Financière et Comptable) de refonte des applications financières et comptables a débuté en juillet-août 1991 et a abouti le 1er janvier 1993. Le volet ABC du projet PACIFIC a débuté en novembre 1991 et a été mis en place en décembre 1991.	Méthode retenue et toujours utilisée actuellement.	Le modèle est intégré au système d'information comptable (via <i>Oracle</i>).
France Télécom	Quatrième opérateur téléphonique mondial.	164 720 personnes en 1996 pour le groupe.	151,3 milliards de francs en 1996 pour le groupe.	La totalité de France Télécom.	Le projet de rénovation du système comptable a commencé fin 1994 et a été mis en place pour le 1er janvier 1997. L'année 1997 a vu les deux systèmes fonctionner en parallèle pendant 6 mois.	Le projet est en cours.	Le modèle est intégré au système d'information comptable (via <i>Oracle</i>).
MATIF	Institution financière spécialisée relevant de la loi bancaire. MATIF SA organise le marché à terme français, et sert de chambre de compensation.	Le groupe MATIF totalise 434 personnes, dont 404 pour MATIF SA.	1 milliard de Francs.	Application sur la totalité du groupe MATIF.	<ul style="list-style-type: none"> - En mai 1995, les premiers travaux sur un site pilote (direction de la Bourse, soit 100 personnes) ont été entamés. - D'octobre 1995 à janvier 1996, a eu lieu une période de validation. - De février à juin 1996, la constitution du cahier des charges a été réalisée. - De mi-juin 1996 à décembre 1996, le déploiement sur l'ensemble du MATIF a été réalisé. 	La méthode ABC est retenue.	Le modèle est intégré au système d'information comptable.

	Activité	Effectif	Chiffre d'affaires	Périmètre d'application	Dates du projet	Adoption	Mode d'intégration
Océ Graphics	Production d'imprimantes et périphériques informatiques (engineering systems), de photocopieurs (office systems), et de consommables (imaging systems).	- Groupe Océ Van der Grinten : 14 000 personnes. - Océ Graphics : 500 personnes. - Unité de production de Guérande : 160 personnes.	- du groupe : 12 milliards de Francs. - d'Océ Graphics : 1 milliard de Francs.	Les activités de support à la production de l'unité de production de Guérande (Loire-Atlantique).	1988-1989.	La méthode ABC est toujours utilisée actuellement.	Le modèle ABC est intégré au système d'information comptable.
Secteur de la Presse	Syndicat de la presse hebdomadaire pour le compte de ses adhérents.	Les entreprises du secteur de la presse comprennent entre 20 à 50-100 personnes environ.	Assez variable suivant les titres.	Etude menée auprès de trois hebdomadaires régionaux pour le compte du syndicat de la presse afin d'être appliquée aux entreprises de presse désireuses de la mettre en place.	1995	L'adoption dépend des sociétés. Certains titres ont décidé de conserver la méthode, et pas d'autres.	Non intégré au système d'information comptable.
SNCF	Transport de Fret et de voyageurs.	170 000 personnes.	52 milliards de Francs.	Toute la SNCF.	A débuté en 1989 et se termine en 1996 (en fait il y a eu plusieurs projets).	Le projet est en cours.	Intégré au système d'information comptable.
SNECMA	Construction de moteurs d'avions. SNECMA est le quatrième motoriste mondial.	10 500 pour SNECMA et 2 500 pour l'usine de Corbeil.	10 milliards de Francs pour SNECMA, et 2,7 milliards de Francs pour l'usine de Corbeil.	Les projets étudiés ici concernent certaines fonctions de l'usine de Corbeil, soit : - le service Logistique (80 personnes + 2 sociétés externes), - le département Contrôle de Gestion (35 personnes + 25 décentralisées), - l'ordonnancement de la production (environ 70 personnes), - l'ensemble des fonctions de l'usine de Corbeil.	- Le service Logistique : de 1992 à janvier 1993, - le département Contrôle de Gestion : de mai 1993 à septembre 1993, - l'ordonnancement de la production : 1994, - l'ensemble des fonctions de l'usine de Corbeil : a commencé en 1995 et se poursuit.	Le dernier projet sur l'ensemble des fonctions de l'usine de Corbeil est toujours en cours.	Non intégré au système d'information comptable.

	Activité	Effectif	Chiffre d'affaires	Périmètre d'application	Dates du projet	Adoption	Mode d'intégration
SOGEP	La SOGEP est la société qui prend en charge les expéditions de <i>la Redoute</i> (gère les camionnettes vertes de <i>la Redoute</i> notamment).	800 personnes (dont 500 roulants).	340 millions de Francs.	Toute la SOGEP.	En septembre 1994, la première expérience ABC a eu lieu. Cette société refond son système de gestion depuis 3 ans (au moment de l'interview, soit en avril 1996).	La méthode ABC est toujours utilisée en parallèle du système traditionnel.	Non intégré au système d'information comptable.

Tableau 10.2- La description des projets ABC étudiés lors du champ d'expérimentation

	Description du projet
Air France Cargo	Le groupe Air France a réorganisé sa comptabilité générale, analytique et budgétaire. Parallèlement, en s'appuyant sur cette nouvelle organisation des informations de gestion, le centre de responsabilité Fret (Air France Cargo) a décidé en 1995 de développer un projet interne à sa division pour prendre en compte ses spécificités. Cette division a jugé qu'elle avait déjà une comptabilité par activité, car elle valorisait ses coûts en les classant par activité (par exemple, l'activité <i>aide à la navigation</i>). La comptabilité budgétaire était organisée par centre de responsabilité afin de connaître l'origine et la destination de la dépense. Le nouveau système comporte plusieurs axes (clients, produits, projets-destinations).
Assistance Publique, Hôpitaux de Paris	L'APHP a décidé de modifier sa comptabilité analytique afin de suivre les directives du Ministère. En 1987-88, l'APHP a reçu un guide de comptabilité analytique du Ministère de la Santé. Celui-ci classe les grands métiers et fonctions de l'hôpital (administration, hôtelier technique, cliniques, médico-technique), puis les grandes activités. Il ne s'agit donc pas uniquement d'un projet ABC, mais plutôt une rénovation complète de très grande ampleur de la comptabilité analytique. Six cents « macro-activités » ont été déterminées (par exemple, l'activité <i>restauration</i>). Elles constituent la nomenclature qui permet à chaque hôpital de classer ses coûts de la même façon. Le résultat est un TSA (Tableau Synthétique par Activité) qui donne le coût de chaque activité et le coût par unité d'oeuvre. L'APHP ne calcule pas des coûts par objet, par exemple, elle ne calcule pas un coût par malade.
Axa	Le groupe Axa a plusieurs projets : <ul style="list-style-type: none"> - Avec le projet sur le service automobile particuliers Ile de France, Axa Assurances a pris conscience de la façon dont le service travaillait. Le modèle comportait 12 tâches et 17 pour l'activité "soumission". - Le projet sur la direction des "Produits Vie" d'Axa Assurances avait pour objectif de déterminer la productivité des services. Il existait une multiplicité de systèmes informatiques pour gérer les produits. Au fil du temps, et avec la liaison de beaucoup de sociétés, une complexité s'était installée, cela générait certains dysfonctionnements. Le modèle ABC a défini sept activités avec pour chacune d'entre elles une à huit sous-tâches. ABC a permis de réorganiser le reporting, de donner une meilleure vision de la répartition des personnes dans les activités, et de faire de meilleures prévisions. Les problèmes rencontrés sont liés aux réticences, et à la multiplicité des processus. Ces deux modèles n'ont pas été utilisés de façon régulière. Ainsi, il y a eu deux fois des calculs de résultats (en 1993 et 1994), mais pas en 1995. - Chez Axa Courtage, 72 activités ont été déterminées. - Chez Axa Belgium, le modèle comporte 120 activités. Dans ces deux expériences, ABC a été implanté en parallèle du système traditionnel (utilisé principalement à des fins de reporting légal), mais on a veillé à répartir la totalité des coûts du reporting comptable officiel sur les activités (y compris les coûts exceptionnels). Ces deux expériences sont allées plus loin que les deux premières. La volonté d'utiliser ABC y a été plus forte, et les moyens mis en oeuvre plus importants (des consultants ont même été engagés). De plus l'outil est plus puissant. Les deux premières expériences ont utilisé un tableur, alors que les deux dernières ont développé un modèle à l'aide d'une base de données. L'expérience d'Axa Courtage est intervenue après celle d'Axa Belgium et les modèles se ressemblent. Dans ces deux projets, on a privilégié l'approche ABM plus que l'ABC. On a cherché à réorganiser les activités, ainsi chez Axa Courtage, une réorganisation a eu pour but de diminuer les frais généraux.
Banque de France	Dans le cadre de la mise en oeuvre d'un contrôle de gestion, la Banque de France a décidé de rénover totalement son système de comptabilité analytique. A cet effet, un projet important a été lancé début 1995. Il comporte deux volets : un sur la comptabilité analytique, et l'autre sur le pilotage. La Banque de France achève la réflexion conceptuelle au moment de l'interview (février 1996) et commence la réalisation de la nouvelle application. Par ailleurs, l'année 1996 est consacrée à la collecte de données pour des activités pilotes et prioritaires. Début 1997, les coûts annuels de 1996 des métiers prioritaires seront calculés avec la nouvelle méthode. Le projet s'étend jusqu'en 1998. Notons que le dispositif fonctionnera sur un progiciel informatique, déjà utilisé auparavant, implanté sur un gros système. Le modèle est donc totalement intégré au système d'information comptable.

	Description du projet
Boots	<p>Une réflexion de grande envergure a été menée au niveau de la totalité du groupe sur la stratégie à mener à long terme. Le groupe a essayé de déterminer ce qui lui permettait de créer de la valeur sur un horizon à 15 ans (value-based management).</p> <p>Il a alors été décidé d'implanter la méthode ABC sur toutes les filiales. ABC devait, entre autres, permettre d'instaurer un langage commun. C'est ainsi que la filiale française a reçu des directives de la maison mère située en Grande-Bretagne pour implanter ABC. Pour le moment quatre filiales l'ont déjà mis en place (Espagne, Belgique, Italie, et Grande-Bretagne). La filiale française a déjà effectué un premier calcul des résultats ABC en utilisant des données prévisionnelles. Le modèle mis en place possède six familles d'activités (que nous qualifierons de processus) et entre 20 et 25 activités :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Développement de la stratégie et de la politique de l'entreprise (2 à 3 activités), - Développement de nouveaux produits (3-4 activités), - Gestion et développement de la force de vente, - Gestion et promotion des produits, - Gestion des commandes, - Support. <p>La nomenclature d'activités utilisée est commune à toutes les filiales.</p> <p>Pour le moment, le modèle fonctionne sur un tableur. Il était prévu que ABC remplace la méthode traditionnelle de comptabilité à partir du 1er avril 1997. Dans les faits, nous avons appris que l'ABC a été abandonné, et le système traditionnel conservé. Les responsables du projet, en Angleterre, ont trouvé que le système était trop complexe et que, compte tenu de nombreux projets et développements en cours au niveau de la filiale, il n'était pas opportun de modifier les habitudes en la matière. Le temps manquait pour traiter différents problèmes théoriques non résolus dans l'approche. Toutefois, les analyses menées en matière d'ABC/ABM ont permis de mener de nombreuses réflexions et une meilleure compréhension de l'activité.</p>
FACOM	<p>La société Piolé souhaitait mettre en place un système lui permettant de réaliser des devis rapides (avec la détermination des coûts d'opérations simples et d'activités phares) et a pensé que la méthode ABC pouvait répondre à ce besoin. Cette méthode semblait utiliser des inducteurs plus pertinents, et devait permettre une gestion des progrès. Piolé a fait des recherches et des tentatives pour implanter ABC, mais a finalement renoncé. La première tentative avait été faite en utilisant le travail mené par un consultant, mais les résultats ont été jugés trop complexes et non utilisables. La deuxième tentative a été menée par des ressources internes, mais la méthode n'a pas semblé répondre aux besoins de l'entreprise. Celle-ci recherchait une simplification du système pour effectuer des devis rapides de façon simple et intuitive, et ABC a été perçue comme trop complexe pour répondre à ce besoin.</p>
France 3	<p>France 3 a décidé une refonte complète des applications financières, et a intégré les comptabilités financière et de gestion (avec une saisie unique des informations). La clé comptable est composée de six segments (dont un lié à l'activité) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - le secteur (il y a 17 régions et services centraux), - le compte, - le sous-compte, - le centre de responsabilité (plusieurs centaines), - l'activité, - le produit (à noter que les dépenses affectées directement sur le segment <i>produit</i> relèvent également de décisions de responsables, et peuvent donc s'assimiler à la notion de <i>centre de responsabilité</i>). <p>Le système ABC comporte 700 activités (certaines sont dupliquées pour permettre d'isoler et d'analyser certaines d'entre elles). Comme exemples d'activités, on peut citer : « concevoir une grille régionale », « concevoir le journal télévisé », etc. Environ 150 activités ont été définies par région. L'activité est rarement directement renseignée à la saisie. Le renseignement des trois axes analytiques (<i>centre, activité, produit</i>) est strictement exclusif. Le déversement des coûts entre les trois axes se fait sur la base de données physiques réelles. Les centres sont déversés sur les activités (via des unités d'oeuvre), puis les activités sur les produits (via les vecteurs de coûts). Le but du dispositif mis en place était de permettre à tous d'accéder au système informatique afin de leur permettre de gérer leur activité. Une dimension essentielle du système est la décentralisation : de nombreuses personnes peuvent accéder à l'information, mais surtout des comparaisons entre des unités dispersées sur le territoire et livrant le même produit sont effectuées.</p>

	Description du projet
France Télécom	<p>France Télécom a décidé de moderniser son système d'information comptable. Il a investi dans un outil informatique très puissant, <i>Oracle</i>, et a revu les nomenclatures servant à classer les charges. Le nouveau système d'information est un système comptable intégré. En avril 1996, il a été constaté que l'un des inconvénients de l'ancien dispositif était les délais longs de restitution pour la comptabilité analytique.</p> <p>Le nouveau système comptable s'appelle la BAC (Base Analytique et Comptable). L'un des objectifs du projet BAC était la simplification et la meilleure ergonomie du système. Celui-ci doit permettre une clôture mensuelle avec objectif de restitution le septième jour ouvré du mois M+1.</p> <p>La BAC est un système multidimensionnel comportant plusieurs axes (dont 3 obligatoires) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les comptes de comptabilité générale (il en existe 3 000), - Les activités (environ 600), - Les centres de responsabilité (CDR) (5 000), - Les segments clients (environ 10 pour le marché français et + de 200 sur l'international), - Les produits et services (environ 600), - Les chantiers (600 000) et les projets (environ 15 000) (non limité, on en crée autant que nécessaire). <p>France Télécom est en train de définir le système et n'a pas encore pu utiliser les résultats de la méthode ABC.</p>
MATIF	<p>Le MATIF a vu en ABC une technique lui permettant d'allouer ses coûts indirects de façon moins arbitraire. Le MATIF a analysé la valeur des activités. Environ 120 activités ont été déterminées (une activité sera par exemple « <i>déterminer les cours de compensation</i> », ou « <i>renseigner les contrôleurs d'enregistrement sur la validité d'une opération</i> »). Le MATIF a mis en place un suivi des temps assez précis (les charges de personnel représentent 44% du total des charges d'exploitation, il faut bien les suivre pour calculer le coût des activités). Soulignons que le projet est beaucoup plus large que la seule implantation de la méthode ABC. Il s'agit d'une refonte de l'outil et du système de gestion, qui englobe aussi la mesure de performance. Le MATIF a mis l'accent sur l'outil et met actuellement en place un EIS (Executive Information System) afin de favoriser l'appropriation des nouveaux concepts de gestion par l'ensemble des responsables d'activités. L'EIS s'alimente dans une base de pilotage multidimensionnelle (technologie OLAP, on-line analytical processing) dans laquelle chaque information de coût élémentaire est décomposée par activité, nature, processus, projet, prestation, et centre de responsabilité.</p>
Océ Graphics	<p>L'adoption de la méthode ABC sur le site de production de Guérande a notamment permis de changer la méthodologie de calcul des coûts de revient (avec un impact sur la valorisation des stocks), et a entraîné un réajustement des prix de transfert pratiqués.</p> <p>Le modèle ABC a défini 15 activités. Nous pouvons citer par exemple les activités « achats », « réception, magasinage », « contrôle des entrées », « méthodes », « bâtiments », « comptabilité », « gestion de production », « gestion d'ateliers », etc. Ce sont les activités de support à la production qui ont été modélisées. Trois bases d'affectation des coûts aux produits ont été retenues : l'affectation des consommations et de la main-d'oeuvre directe, le nombre de produits pris au niveau de chaque ligne de production et non plus au niveau global, la référence (chacune se voit affecter un coût fixe, puis l'attribution au produit prend en compte le volume de consommation de la référence). Le système est très simple, mais de par sa grande agrégation, il rend difficile son utilisation comme outil de contrôle. C'est pourquoi il est complété par un volet « mesure de performance ». Nous pouvons dire qu'il s'agit d'une application pure de la méthode. La notion de transversalité est respectée, et les résultats sont vraiment exploités.</p>

	Description du projet
Secteur de la Presse	<p>Une étude a été confiée à un cabinet de consultants par le syndicat de la presse afin d'appréhender les coûts de conception et de fabrication d'un journal. L'approche ABC est ici utilisée comme fondement à l'élaboration de tableaux de bord et au calcul des coûts de revient.</p> <p>La vision transversale donnée par ABC est vue ici comme un moyen de s'interroger sur la diversité des lectorats des différents cantons et des multiples éditions. L'activité est décomposée en quatre processus principaux : <i>collecter des éléments, fabriquer des pages, imprimer des exemplaires, et diffuser</i>. Le niveau de détail étudié est plus proche d'une vision par processus que par activité, puisque dix processus ont été déterminés. Ces dix processus structurent l'analyse de l'activité, et l'établissement de tableaux de bord.</p> <p>Pour chaque processus sont déterminés :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la liste des activités enchaînées dans ce processus, - l'unité de mesure du processus, - les moyens dont le coût doit être pris en compte, - l'intervenant en amont, - l'intervenant en aval, - les indicateurs de performance suggérant une action sur les coûts, - les indicateurs de performance suggérant une action sur la qualité, - les indicateurs de performance suggérant une action sur les délais. <p>Les sociétés de presse adhérant au syndicat peuvent utiliser ABC pour leur propre gestion, mais aussi pour effectuer des comparaisons avec les autres titres.</p>
SNCF	<p>La SNCF a depuis quelques années mené des réflexions sur son système comptable. C'est ainsi qu'elle a envisagé la mise en place de l'ABC.</p> <ul style="list-style-type: none"> - De 1989 à 1995 : la SNCF a voulu mettre en place une gestion par centres de responsabilité. Certaines de ces entités correspondent à de grandes activités de l'entreprise (Fret, Grandes lignes, etc.). Entre 1989 et 1991, un premier projet appelé <i>SYGEAC (Système de Gestion par Activités)</i> a été mené. Mais il n'a pas réellement abouti. Il a été jugé trop complexe, et il a été difficile de traiter le cas des régions qui sont multi-activités. En 1991, une réforme des structures a été lancée. Les directions techniques géraient la comptabilité de gestion. Il n'existait pas réellement de légitimité du système comptable (les ingénieurs préféraient des indicateurs physiques). Les systèmes étaient différents selon les entités et autonomes les uns par rapport aux autres. <p>En 1992, un second projet, la <i>Gestion par Centre de Responsabilité (GCR)</i>, a été mené. La notion de contrats a été définie. Il s'agit de contrats internes permettant les cessions internes et la mesure de performance.</p> <ul style="list-style-type: none"> - En juin 1996, il est prévu de ne plus considérer les centres de responsabilité régionaux comme une entité globale, mais d'adopter un découpage en fonction des domaines de l'entreprise. L'ancien système GCR (Gestion par Centre de Responsabilité) deviendra une <i>gestion par domaine</i>. Chaque activité se verra attribuer un objectif de marge et dotera directement chaque domaine. Il y a neuf domaines : grandes lignes, Ile de France, Fret, services régionaux de voyageurs, matériel, traction, etc. Un compte de résultat et un bilan seront établis par domaine. <p>L'objectif est d'arriver au 1^{er} janvier 1997 avec un plan comptable finalisé, et de simplifier le système.</p> <p>Nous ne sommes pas en présence d'un système ABC, mais la SNCF a hésité à un certain moment à se lancer dans cette approche. Elle a renoncé, car elle était trop complexe.</p>

	Description du projet
<p>SNECMA</p>	<p>L'usine de Corbeil s'est lancée dans des projets ABC. Ceux-ci ont un périmètre limité puisqu'ils ne concernent ni tout le groupe, ni tout le site de Corbeil. Néanmoins, ils étudient une grosse partie des coûts de l'usine et des domaines assez variés (coûts de production, mais aussi de support, activités de production et activités administratives). Ainsi, les trois premiers projets (qui concernent le service Logistique, le département Contrôle de Gestion, et l'ordonnancement de la production) ont été assez "restreints". Ils constituent plus une évaluation de la méthode qu'une mise en place réelle. En revanche, SNECMA utilise le terme de "grand jeu" pour qualifier le projet concernant les coûts de production. Pour celui-ci, la direction de production a nommé un comité de pilotage, ainsi qu'une équipe de six personnes (dont aucune à temps complet sur le projet). En ce qui concerne les résultats et utilisations des projets ABC :</p> <ul style="list-style-type: none"> - pour le service Logistique, les résultats de l'étude ont été classés sans suite un an après. Un calcul du coût par activité et par unité d'oeuvre, ainsi qu'une liste de tâches ont été établis. Une réorganisation (réduction des cycles et des fonctions support) a été réalisée grâce à la cartographie des activités (analyse des redondances et des tâches sans valeur). Quinze activités ont été déterminées <p>L'affectation des unités d'oeuvre au produit n'a pu être réalisée dans tous les cas par manque de données dans le système d'information.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Le département Contrôle de Gestion, a analysé ses tâches et activités à travers le flux d'information. Une cartographie des activités (qui fait quoi et en combien de temps) et une analyse des tâches sans valeur ajoutée a été établie. ABC a permis une petite réorganisation et le développement de la polyvalence des personnes. Le modèle comporte 34 activités. - Pour le projet sur l'ordonnancement de la production, SNECMA voulait connaître les coûts de gestion du façonnage. Là aussi, une cartographie des activités et une analyse des tâches sans valeur ajoutée a été réalisée. Une phase de rationalisation a poussé certains sous-traitants à faire eux même les achats d'approvisionnement. Le modèle comprend 24 activités. - Le projet sur les coûts de production de l'usine de Corbeil est orienté sur les coûts des pièces de développement. A l'usine de Gennevilliers, il consiste à modéliser les coûts de production de l'unité intégrée de production des aubes fan (une des pièces maîtresse d'un moteur d'avion). Ici, le modèle est plus complexe, 75 activités principales et 55 clés ont été déterminées.
<p>SOGEP</p>	<p>L'entreprise s'est lancée dans un projet ABC dans le cadre d'une approche par les coûts cibles. Le calcul du coût par activité devait permettre des comparaisons avec l'extérieur, dans une logique de make or buy. Le projet ABC a été mené en parallèle des méthodes traditionnelles. Assez peu de décisions ont été prises avec les résultats de la méthode. L'entreprise s'est assurée qu'elle obtenait les mêmes résultats qu'avec la méthode traditionnelle. Elle a calculé le coût d'une prestation externe et a fait de la mesure de performance (pour une livraison comptoir par exemple). Elle a valorisé le coût de certains projets (activité de manutention par exemple). La société considère que son expérience ABC s'est faite « en chambre » par des fonctionnels. En fait la méthode n'a pas été véritablement implantée. On peut plutôt parler d'une tentative, d'un projet qui a permis de tester la faisabilité de la méthode et son intérêt pour l'entreprise. La SOGEP n'avait pas bien perçu au départ l'ampleur du projet et a rencontré quelques difficultés, notamment des problèmes de comptage pour les activités administratives. Ainsi, l'encadrement fait l'objet d'une activité à part entière, car il était impossible de l'affecter. En revanche, pour le personnel roulant, il était facile de l'affecter, car un relevé des temps servant à la typologie des tournées existait déjà.</p> <p>Le modèle ABC fonctionne en parallèle du système comptable à l'aide d'un tableur. Quinze activités et quarante-trois tâches ont été déterminées. Les coûts sont descendus jusqu'à la prestation.</p> <p>ABC est un modèle d'aide à la décision, et de mesure de performance. La SOGEP envisage d'utiliser ABC pour faire de la budgétisation. Le projet se développe et des comptages vont être mis en place pour affiner et fiabiliser les résultats.</p>

Résumé du chapitre 10

Hormis Hewlett-Packard, quatorze autres expériences ont été étudiées. Elles permettent d'établir des comparaisons et de relativiser les conclusions tirées sur l'expérience de Hewlett-Packard.

On peut noter que les expériences sont très différentes les unes des autres. D'une part, les sociétés et groupes étudiés s'illustrent dans des secteurs très divers et sont de tailles très variées. D'autre part, les approches utilisées pour mettre en place la méthode ABC sont très différentes. Certaines sociétés choisissent de mettre en place la méthode ABC sur certaines parties de l'entreprise (Hewlett-Packard, Axa, Facom, Océ Graphics, le secteur de la presse, et SNECMA). D'autres optent pour une application à toutes les activités de la société (Air France Cargo, les hôpitaux de Paris, la Banque de France, Boots, France 3, France Télécom, le MATIF, la SNCF, et la SOGEP). De plus, certaines sociétés choisissent d'intégrer l'ABC à leur système d'information comptable (Air France Cargo, les hôpitaux de Paris, la Banque de France, France 3, France Télécom, le MATIF, Océ Graphics, et la SNCF). Dans ce cas, l'ABC a été mis en place à l'occasion de la refonte du système d'information comptable. D'autres sociétés préfèrent ne pas intégrer l'ABC au système d'information comptable (Hewlett-Packard, Axa, Boots, Facom, le secteur de la presse, SNECMA, et la SOGEP). Il s'agit là d'entreprises qui ont souhaité tester la méthode ABC avant de l'adopter ou qui ont préféré conserver une certaine souplesse avec leur dispositif ABC. On peut aussi rencontrer le cas de sociétés qui disposent d'un système d'information non adapté pour fournir toutes les données nécessaires pour alimenter le modèle ABC. Dans ce cas, de nombreux calculs et imports de données manuels sont effectués, rendant impossible une intégration dans le système comptable.

La dernière différence essentielle entre les sociétés de notre échantillon concerne la réussite des projets ABC. Celle-ci est difficile à mesurer, aussi nous retiendrons le taux d'adoption de la méthode, c'est-à-dire le fait que l'entreprise continue à utiliser la méthode ou l'abandonne, comme critère de mesure de la réussite. Ainsi, les sociétés Hewlett-Packard, France 3, le MATIF, Océ Graphics, la SOGEP utilisent toujours l'ABC. En revanche, Boots, FACOM ont finalement décidé d'abandonner la méthode ABC. Axa et le secteur de la presse ont une situation mitigée puisqu'ils utilisent l'ABC sur certaines parties de la société ou ont mené un projet ABC pour avoir une image de l'organisation à un moment donné et n'ont pas prévu de calcul répété des résultats ABC. D'autres sociétés sont en cours de projet et il est trop tôt pour savoir si la méthode ABC va être retenue ou abandonnée. C'est le cas d'Air France Cargo, des hôpitaux de Paris, de la Banque de France, de France Télécom, de la SNCF et de SNECMA.

CHAPITRE 11- L'ANALYSE DES RESULTATS DE L'ENQUETE

Nous allons maintenant reprendre nos cinq domaines d'analyse (rôle du secteur des services, aspects culturels, difficulté de la mesure, mode d'intégration de l'ABC par rapport aux systèmes d'information existants, et mode de mise en oeuvre du changement provoqué par la mise en place de l'ABC) pour lesquels nous allons établir des comparaisons entre les différents cas étudiés. Ceci correspond au dépouillement des réponses au questionnaire. Cela va permettre de valider les pistes de recherches et d'établir des propositions.

Section 1- Le rôle du secteur des services

Cette section correspond à la piste de recherche numéro 1 :

1- L'appartenance au secteur des services joue-t-elle un rôle dans l'application de la méthode ABC/ABM ?

Le coeur de notre sujet de recherche concerne l'implantation de l'ABC/ABM au domaine des services. Nous allons examiner en quoi les spécificités des services jouent un rôle dans la mise en place de cette approche. L'analyse des études de cas permettra par la suite de proposer page 342 et suivantes des éléments plus synthétiques sur les spécificités et adaptations nécessaires à la mise en place de l'ABC dans le domaine des services lorsque nous proposerons une méthodologie d'implantation.

Nous avons déjà demandé aux personnes interrogées si d'après elles il était plus difficile de mettre en place l'ABC dans le secteur des services. Le tableau 11.1 montre que dans la majorité des cas, la réponse est « non » (32 entretiens sur 41).

Tableau 11.1- Question 35 : ABC est-il plus difficile à implanter dans le secteur des services ?

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Non	32	21	11
Oui	9	7	3
Total	41	28	15

- *Les spécificités du modèle ABC/ABM appliqué au domaine des services par rapport au secteur industriel.*

Nous avons poussé nos investigations un peu plus loin et avons demandé quelles étaient les spécificités de l'application de l'ABC au secteur des services. Le tableau 11.2 révèle que la première difficulté vient de la mesure (15 réponses sur 44) : les points de mesure sont difficiles à trouver ou ils se réfèrent à des éléments intangibles. La seconde difficulté est liée au fait que le personnel d'entreprises de services travaille sur de nombreuses activités (9 réponses sur 44). Il n'est donc pas aisé de partager leur temps sur différentes activités, mais aussi il est difficile de trouver des activités communes. Ainsi par exemple, les Hôpitaux de Paris ont expliqué que plusieurs hôpitaux donnent le même nom à une activité qui peut en fait être réalisée de façon totalement différente d'un hôpital à l'autre. Huit réponses stipulent qu'il n'y a aucune différence entre le domaine des services et le domaine industriel : ce faible chiffre comparé aux 32 entretiens qui mentionnent que l'ABC n'est pas plus difficile à appliquer dans

le domaine des services vient du fait que nous avons poussé les personnes interrogées à trouver des spécificités, même si de premier abord elles n'en voyaient pas. Huit réponses sur 44 précisent que la spécificité vient du fait que les produits sont non standards, il est ainsi plus difficile d'y appliquer l'ABC. Seulement 4 réponses mentionnent le fait que l'ABC constitue un choc culturel et que cela entraîne des difficultés pour obtenir la mesure des temps.

Tableau 11.2- Question 36 : Spécificités de l'application de la méthode ABC au domaine des services¹

	Nombre de réponses	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Pas de points de mesure ou intangibilité des points de mesure	15	11	3
Les personnes ou services sont multi-activités	9	5	3
Aucune	8	6	4
Produits non standards	8	5	4
Choc culturel / mesure des temps difficile	4	4	1
Total	44	31	15

- *L'application de la méthode ABC/ABM aux activités de support (exemples : le marketing, le management, la recherche et développement, les services achats, gestion du personnel, etc.) :*

Nous avons limité les activités de service au sein des entreprises aux activités de support. Le tableau 11.3 présente les spécificités des applications de l'ABC à ce type d'activités citées par les personnes interrogées. Ainsi, la principale difficulté vient des comptages difficiles à opérer (13 réponses sur 46). La seconde difficulté vient du fait que l'extrait est difficile à mesurer (12 réponses) : l'activité ne produit pas un résultat visible, mais s'inscrit dans une logique d'ensemble. Ensuite, 8 réponses sur 46 mentionnent le fait que la même personne peut effectuer un grand nombre d'activités différentes au sein d'un service, il est alors difficile d'isoler le temps passé sur les activités mesurées. Les réponses sont en fait assez semblables à celles données pour la question sur les spécificités de l'application de l'ABC au domaine des services. La mesure difficile de l'extrait des activités de support se rapproche de l'intangibilité des produits dans le domaine des services.

¹ Question à choix multiple, le total des réponses est donc supérieur au nombre d'entretiens.

Tableau 11.3- Question 37 : Différences d'application dans les activités de support¹

	Nombre de réponses	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Comptages difficiles à opérer	13	8	4
Mesure de l'extrait difficile à réaliser	12	8	1
Activités très variées pour une même personne	8	3	3
Problèmes culturels	4	3	1
Activités non répétitives	4	4	1
Allocation des coûts sur les produits difficile	3	3	2
Non, application pas plus difficile	2	2	1
Total	46	31	13

Nous avons également essayé de mesurer la réussite des projets ABC appliqués au domaine des services. Pour cela, l'adoption de la méthode (c'est-à-dire le fait que le projet ABC est abandonné ou se poursuit), que nous utilisons comme mesure de la réussite du projet, a été croisée au secteur d'application. La corrélation entre les deux critères est faible (voir le tableau 11.4).

Tableau 11.4- Questions 1 et 6 : Corrélation entre l'adoption et le secteur (par expérience)

	ABC retenu	ABC abandonné	Un seul calcul des résultats	Total
Services	18	4	3	25
Industrie	1	1		2
Les deux	1			1
Total	20	5	3	28

Nous pouvons en conclure que le secteur n'influencerait pas la réussite ou l'échec de la mise en place de l'ABC.

- *Les utilisations de la méthode ABC/ABM :*

En revanche, si le secteur n'influence pas l'échec ou la réussite des projets ABC, l'application au domaine des services est plus difficile et nécessite des adaptations particulières. Nous avons d'abord cherché à savoir à quoi ABC était utilisé. Dans le tableau 11.5, nous montrons quels étaient les objectifs fixés en début de projet, et ceux finalement

¹ Question à choix multiple, le total des réponses est donc supérieur au nombre d'entretiens.

atteints. Cela permet de comprendre ce que l'approche ABC/ABM apporte au domaine des services. Et nous pouvons mesurer le taux de réussite pour chacun des objectifs fixés.

**Tableau 11.5- Questions 10 et 11 : Objectifs fixés et atteints
pour les expériences ABC/ABM¹**

	Nombre d'entretiens		Nombre de cas		Nombre de groupes ou sociétés	
	Objectifs fixés	Objectifs atteints	Objectifs fixés	Objectifs atteints	Objectifs fixés	Objectifs atteints
Calcul coût de revient des produits ou prestations de services	22	19	15	11	9	6
Calcul du coût des activités ou processus	34	31	24	21	13	9
Analyse des activités	22	20	16	16	8	7
Benchmarking	20	15	12	9	7	5
Reporting	10	9	7	6	5	4
Pilotage	22	10	15	6	10	3
Indicateurs de tableaux de bord	15	9	10	7	6	4
Changement d'organisation	4	7	2	5	1	1
Réorganisation des activités ou processus	10	10	5	6	2	3
Suppression des activités sans VA	8	7	6	6	2	2
Nouvelle politique de prix	13	12	8	7	4	4
Réorganisation du portefeuille client, nouvelle politique commerciale	7	7	5	3	2	2
Abandon de produits non rentables	3	3	2	1	2	-
Total	41	41	28	28	15	15

Il est à noter que lorsque le nombre de réponses concernant les objectifs atteints est plus faible que celui pour les objectifs fixés, ce n'est pas toujours en raison du fait que l'entreprise n'a pas réussi à atteindre ses objectifs. C'est aussi parce que l'expérience est parfois toujours en cours et que les objectifs n'ont pas encore tous été atteints. Le tableau 11.6 montre que seulement la moitié des expériences sont achevées (14 sur les 28). Il faut savoir que la méthode est encore assez nouvelle, et nous n'avons pas toujours pu trouver des entreprises qui avaient achevé leur projet, de plus il est parfois plus facile de trouver des personnes qui peuvent répondre lorsque les projets sont en cours. Par la suite, les personnes impliquées dans les projets ABC peuvent changer de fonctions et ne répondent plus aux questionnaires, soit parce qu'elles ne se sentent plus impliquées, soit parce qu'elles ne se rappellent plus de tous les détails. Dans ce cas les réponses ne seraient pas de très bonne qualité. D'autre part, parfois le nombre de réponses pour les objectifs fixés est inférieur au nombre de réponses pour les objectifs atteints (c'est le cas de la réponse concernant les

¹ Question à choix multiple, le total des réponses est donc supérieur au nombre d'entretiens.

changements d'organisation). Il s'agit d'entreprises qui ont trouvé des utilisations de la méthode ABC qu'elles n'avaient pas prévu lors de la définition des objectifs du projet.

Tableau 11.6- Question 6 : Etat d'avancement de l'expérience ABC

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Expérience en cours	24	14	9
Expérience achevée	17	14	6
Total	41	28	15

- *Les décisions prises à l'aide de la méthode ABC :*

Comme les expériences ne sont pas toutes achevées, beaucoup d'entreprises n'ont pas encore pris de décision avec les résultats ABC (voir le tableau 11.7). Ainsi 9 expériences sur 40 n'ont pris aucune décision. Les décisions prises sont en revanche très variées. La plus fréquente est le démarrage d'une nouvelle activité (10 cas sur les 40), comme par exemple l'organisation test et mesure France chez Hewlett-Packard qui a décidé de lancer une nouvelle activité de vente via une technique non encore utilisée jusque là. Les autres décisions peuvent aller du benchmarking (surtout entre filiales et entités du même groupe) avec 5 expériences, à la revue des prix de vente lorsque les coûts calculés avec ABC révèlent que le prix pratiqué ne permet pas une rentabilité suffisante (5 cas). On trouve aussi la suppression des activités qui n'apportent aucune valeur ajoutée (4 cas). Une seule entreprise a avoué avoir pratiqué des licenciements suite aux résultats de la méthode ABC. Notons cependant que dans le cadre des réorganisations (3 cas), il peut s'avérer qu'à terme certaines catégories de personnel viennent à disparaître, sans pour autant être licenciées, car elles peuvent retrouver un poste dans d'autres organisations de la société.

Tableau 11.7- Question 12 : Décisions prises avec ABC¹

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Démarrage d'une nouvelle activité	3	10	0
Aucune décision	11	9	6
Benchmarking	10	5	2
Revue des prix	10	5	2
Suppression des activités sans valeur ajoutée	4	4	1
Réorganisation du portefeuille clients/produits	5	3	1
Arrêt du projet	4	3	2
Changement de méthode de calcul de coûts de revient	4	3	3
Réorganisations	3	3	0
Sous-traitance	3	3	0
Réallocation de ressources	3	1	1
Licenciements	1	1	0
Total	61	40	18

- *Les problèmes rencontrés lors de la mise en place de l'ABC/ABM :*

Les problèmes rencontrés lors de la mise en place de l'ABC/ABM peuvent fournir des indices sur les erreurs à ne pas commettre lors de l'application de cette méthode au domaine des services (voir le tableau 11.8). La méthode est perçue comme étant lourde (8 cas sur 46), il faudra alors veiller à bien s'organiser, à ne pas aller trop dans le détail, et à choisir l'outil de traitement des données adapté. Six cas mentionnent des craintes émanant du personnel, et une résistance au changement. Il faudra adopter des mesures d'accompagnement pour réussir le changement (voir à ce sujet la section sur la gestion du changement, page 114). Cinq cas ne mentionnent aucun problème, il faut se méfier de ce type de réponse, car les sociétés peuvent ne pas vouloir avouer par fierté qu'elles ont eu des difficultés. Quatre cas mentionnent une difficulté dans l'affectation des temps ; nous avons débattu de ce problème page 303 et suivantes. Quatre cas ont eu des problèmes liés à l'informatisation du système, et nous pensons que cela n'est pas propre à la mise en place de l'ABC, car on peut retrouver ces difficultés lors de l'implantation de tout nouveau système d'information, et surtout cela peut se rencontrer aussi bien dans le secteur des services que dans le domaine industriel.

¹ Question à choix multiple, le total des réponses est donc supérieur au nombre d'entretiens.

Tableau 11.8- Question 17 : Problèmes rencontrés lors de la mise en place de l'ABC/ABM¹

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Lourdeur de la méthode	12	8	3
Craintes, résistances au changement	10	6	2
Aucun problème	5	5	3
Affectation des temps	5	4	3
Informatisation du système	5	4	1
Déterminer les activités	5	3	2
Allouer les coûts sur les objets de coûts	5	2	1
Hétérogénéité des pratiques au sein de l'entreprise ou du groupe	4	2	1
Affectation des coûts de support	2	2	1
Retard du projet	2	2	0
Systèmes d'information inadaptés	3	1	1
Fiabilité du système	2	1	0
Allouer les coûts sur les activités	1	1	0
Détermination des inducteurs	1	1	1
Perte de l'historique	1	1	1
Incompréhension de la méthode	1	1	1
Manque de formation	1	1	1
Total	65	46	22

- *Les inconvénients et avantages de la méthode ABC/ABM :*

Nous avons également étudié les inconvénients et avantages de l'ABC/ABM perçus par les personnes interrogées afin de déterminer l'intérêt et les limites de la mise en place de cette approche dans le domaine des services. Le tableau 11.9 révèle que *l'inconvénient principal est la lourdeur de la méthode* (21 réponses sur 55 citent ce problème), mais on observait déjà cette remarque dans le domaine industriel. Six réponses mentionnent le fait que la méthode est difficile à mettre en oeuvre. En ce qui concerne les remarques qui peuvent être plus spécifiques au secteur des services, on notera 5 expériences qui mentionnent une allocation des coûts sur les produits plus difficile à réaliser (n'oublions pas que les produits sont intangibles et les extrants difficiles à définir). Le fait que les activités soient assez disparates et que le temps soit difficile à répartir, ont été peu cités (respectivement 4 et 1 réponses). Tous ces inconvénients sont donc assez proches des critiques que l'on retrouve dans le domaine industriel.

¹ Question à choix multiple, le total des réponses est donc supérieur au nombre d'entretiens.

Tableau 11.9- Question 42 : Inconvénients de l'ABC/ABM¹

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Plus lourd ou complexe	21	13	7
Difficile à mettre en oeuvre	7	6	3
Allocation des coûts sur les produits difficile à réaliser	6	5	2
Résistances au changement	5	4	2
Beaucoup de disparités au sein d'une même activité	4	1	1
Aucun inconvénient	4	3	3
Pas officiel	3	2	1
Obtention de l'information difficile	2	1	0
Définition des activités difficile à réaliser	1	0	0
Répartition du temps difficile à réaliser	1	1	1
Coûteux	1	1	1
Total	55	39	20

Les avantages perçus de la méthode ABC/ABM sont repris dans le tableau 11.10. Ainsi, 19 réponses sur 52 mentionnent le fait que les coûts sont mieux affectés. Les avantages propres à l'ABC sont la transversalité (10 réponses) et le benchmarking (8 réponses). Là encore, on ne trouve pas réellement de différence avec le domaine industriel.

Tableau 11.10- Question 41 : Avantages de l'ABC/ABM²

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Meilleure affectation de coûts	19	14	10
Transversalité	10	6	3
Benchmarking	8	3	3
Rapproche des opérationnels	6	5	4
Permet de se poser des questions	3	1	1
Analyse de la valeur ajoutée	3	3	0
Analyse de la charge de travail	3	3	1
Total	52	36	21

Face à toutes ces réponses, nous pouvons conclure qu'il n'est en fait pas plus difficile d'appliquer l'ABC/ABM au secteur et aux activités de service. Précisons toutefois ces derniers temps, le secteur des services a considérablement évolué. Auparavant, la mesure était plutôt réalisée dans le secteur industriel, maintenant le secteur des services a mis en place des systèmes de mesure perfectionnés. Ceci est permis par le travail de standardisation des services. Aujourd'hui, les entreprises cherchent à délivrer une prestation de service homogène au client : de qualité identique, délivrée dans la même durée, etc. Nous allons maintenant continuer notre analyse afin de balayer nos autres domaines d'analyse pour tenter de trouver les adaptations nécessaires à apporter à la mise en place de cette approche dans le secteur et les activités de service.

¹ Question à choix multiple, le total des réponses est donc supérieur au nombre d'entretiens.

² Question à choix multiple, le total des réponses est donc supérieur au nombre d'entretiens.

Section 2- Les aspects culturels

Cette section correspond à la piste de recherche numéro 2 :

2- Les aspects culturels ont-ils une influence déterminante lors de la mise en place de la méthode ABC/ABM dans le domaine des services ?

Les aspects culturels ont pu être observés en profondeur grâce à l'étude des deux cas principaux : Hewlett-Packard et France Télécom. Ces deux groupes ont une situation très contrastée puisqu'ils sont de deux nationalités différentes, américaine pour l'un et française pour l'autre, et ont chacun une forte culture d'entreprise. Hewlett-Packard a un mode de management anglo-saxon et a des filiales dans de très nombreux pays. France Télécom a un mode de gestion plus centralisé et bureaucratique d'inspiration française et son implantation est concentrée sur le territoire français. Il a été assez difficile d'obtenir des éléments sur les aspects culturels auprès des autres sociétés, car les entretiens étaient trop courts et les réponses assez subjectives. Ce type de question nécessite une analyse sur la durée.

- *Les caractéristiques du contrôle de gestion suivant les pays :*

Nous avons demandé aux personnes interrogées, en majorité des contrôleurs de gestion, quelles étaient pour elles les caractéristiques du contrôle de gestion de leur pays (voir le tableau 11.11). Les deux réponses principales ont été « l'orientation vers la production de chiffres » (3 groupes français ont répondu cela), et « le fait que le contrôle de gestion soit très centralisateur » (3 groupes également de nationalité française ont donné cette réponse). Le groupe américain (Hewlett-Packard) nous a répondu qu'il préférait les méthodes simples. On peut noter que la conception du contrôle de gestion est différente aux Etats-Unis et en France. En Amérique, le contrôleur est plus pragmatique, alors qu'en France, le poids des règles comptables et de l'aspect officiel du contrôle est très important. Pour l'américain, la préoccupation première semble être de fournir des chiffres en vue d'aider les managers à gérer, alors qu'en France cette préoccupation est évidemment primordiale, mais elle est complétée par un soin apporté à la rigueur et au respect des règles établies par les organismes comptables. Les termes anglo-saxons traduisent bien cette situation : par exemple chez Hewlett-Packard, les informations de la comptabilité générale sont du *legal reporting* (notion d'obligation et de respect de la loi), alors que la comptabilité de gestion est appelée le *management reporting*. Il existe bien deux visions des coûts différentes, même si les deux comptabilités sont intégrées.

Tableau 11.11- Question 40 : Les spécificités culturelles du contrôleur de gestion (en nombre de sociétés)

Goût pour le détail	Orienté coûts/finance	Déconnecté du réel	Orienté vers la production de chiffres	Très centralisateur	Goût pour les méthodes simples	Total
1	2	1	3	3	1	11

4 non-réponses

Nous allons maintenant comparer les deux études de cas principales, en n’oubliant pas de les rapporter aux autres expériences analysées lorsque celles-ci peuvent nous éclairer.

- *Le rôle joué par la culture chez Hewlett-Packard et chez France Télécom*

Les nationalités de Hewlett-Packard et de France Télécom sont différentes. Hewlett-Packard est un groupe américain implanté en France depuis une trentaine d’années. Il s’agit d’une société privée, à la fois industrielle et commerciale ayant de multiples domaines de production (électronique, informatique) avec des produits très diversifiés (cela va de la calculatrice, à l’échographe en passant par les diodes électroluminescentes, les appareils de mesure, les ordinateurs et les imprimantes). France Télécom est un groupe français, ayant un domaine de production plus homogène (téléphonie) même si les produits sont également très nombreux. France Télécom est un ancien groupe nationalisé en voie de privatisation. En 1990, La Poste et France Télécom se sont séparés, et en avril 1997, une large part du capital de France Télécom a été cédée sur le marché, même si le poids de l’Etat est encore primordial. Les deux groupes sont de taille assez comparable, avec pour 1996 un effectif de 112 000 personnes et environ 200 milliards de francs¹ de chiffre d’affaires pour Hewlett-Packard, et 164 720 personnes et 151,3 milliards de francs de chiffre d’affaires pour France Télécom. L’effectif de Hewlett-Packard est donc plus petit, mais le chiffre d’affaires plus important. Les taux de croissance sont aussi assez différents : Hewlett-Packard a vu son chiffre d’affaires doubler entre 1991 et 1994, alors que celui de France Télécom a cru de 3,7% entre 1994 et 1995.

Les deux groupes sont sur des marchés très concurrentiels. Le secteur informatique voit son marché partagé entre des multinationales très puissantes, et pour le secteur des télécommunications, la situation évolue fortement puisque France Télécom est en train de voir sa position de monopole sur le marché français remise en cause avec l’ouverture à la concurrence. Cette situation est un élément très important pour la mise en place de l’ABC : les deux groupes ont conscience qu’ils doivent sans cesse évoluer pour se maintenir sur leurs marchés respectifs. Ainsi, ils veulent contrôler fortement leurs coûts et se comparer à la

¹ 38,4 milliards de dollars.

concurrence. Nous avons observé chez ces deux groupes la volonté d'utiliser l'ABC et l'ABM afin de contrôler leurs coûts avec une méthode moderne, c'est l'aspect novateur de la méthode ABC/ABM, et avec un système qui leur permettait de faire des comparaisons et benchmarkings. La préoccupation d'être « le meilleur de la classe » est très importante dans ces deux groupes. Hewlett-Packard se compare aux concurrents, mais surtout cherche à comprendre pourquoi les coûts sont plus faibles dans telle ou telle filiale. Chez France Télécom, cette préoccupation est moins importante, mais elle existe. Ce groupe a par exemple cherché à savoir quels étaient les autres groupes du domaine de la téléphonie qui s'étaient lancés dans un projet ABC avant de commencer leur étude. Ceci afin de voir si cette méthode était adoptée par les leaders du marché, mais aussi pour savoir quelles utilisations de la méthode étaient faites, et à quoi ressemblaient les systèmes (nombre d'activités, outils utilisés, etc.).

Après ce survol d'ensemble, nous allons reprendre les critères dégagés lors de l'étude théorique afin de les appliquer à nos études de cas.

La distance hiérarchique, est assez différente entre France Télécom et Hewlett-Packard. Elle est beaucoup plus forte chez France Télécom que chez Hewlett-Packard. Chez France Télécom, la bureaucratie est de règle. Le formalisme est assez fort, cela se mesure par le fait que les bureaux sont cloisonnés, les gens se vouvoient dans l'ensemble, même si les personnes de même niveau hiérarchique peuvent se tutoyer. Un des modes de communication est la note interne effectuée sur papier daté et signé. Les décisions importantes sont prises lors de réunions formelles. Chez Hewlett-Packard, les bureaux ne sont pas cloisonnés (*Open Space*), tout le monde se tutoie (c'est même quasiment une obligation). Un des modes de communication utilisé fortement est l'e-mail ou messagerie électronique. Chaque jour, chaque employé de Hewlett-Packard commence par lire les dizaines de messages électroniques envoyés par d'autres membres de Hewlett-Packard, mais aussi du dehors, car Hewlett-Packard cherche à s'ouvrir vers l'extérieur. Beaucoup de décisions sont prises hors des réunions formelles. France Télécom utilise également la messagerie électronique mais dans une moindre mesure. Chez Hewlett-Packard, les messages électroniques peuvent véhiculer des informations officielles. C'est moins le cas chez France Télécom où l'on préférera dans ce cas utiliser la note écrite.

Hewlett-Packard prône le HP Way (voir annexe 17), c'est un mode d'organisation décidé par les fondateurs de Hewlett-Packard et qui incite les salariés à être indépendants, et à ne pas hésiter à venir parler avec leurs managers (politique de la porte ouverte).

Ce degré de distance hiérarchique a joué un rôle très important. Chez Hewlett-Packard, lorsque le projet ABC pour la maintenance informatique a été lancé, 45 personnes sur les 450 de l'organisation française ont été interrogées dans le but notamment de déterminer la liste d'activités. Ces personnes étaient plutôt des managers opérationnels bien impliqués dans les opérations quotidiennes (niveau n-1 et n-2 par rapport au responsable de la maintenance

informatique). Des craintes ont été exprimées, car au début une certaine réticence a été démontrée par les personnes interrogées. Elles craignaient que le modèle ne remette en cause l'organisation et le voyaient comme une méthode de contrôle trop strict. Hewlett-Packard a résolu ce problème en jouant cartes sur tables et en étant honnête avec le personnel. Elle a présenté ABC comme une méthode permettant de mieux organiser le travail, mais aussi de se comparer avec les autres filiales de Hewlett-Packard et les concurrents. Le personnel a été considéré comme un partenaire, et les premières réticences se sont peu à peu estompées. De plus Hewlett-Packard a diffusé largement les résultats ABC, et le personnel s'est approprié cette méthode. La diffusion des résultats a permis d'améliorer la pertinence du système : la liste des activités déterminée lors des entretiens a été distribuée, ainsi que les premiers résultats chiffrés avec l'explication du mode de calcul. Cela a permis au personnel de critiquer les choix effectués, et d'apporter des améliorations. Chez France Télécom, des groupes de travail ont été constitués pour mettre en place le nouveau système. Le changement était beaucoup plus important puisqu'il s'agit d'une refonte de grande envergure du système d'information comptable et de gestion. La concertation avec les opérationnels a été beaucoup moins forte, mais elle s'explique par l'envergure du projet : ABC s'applique aux 164 720 personnes de France Télécom, alors que chez Hewlett-Packard, l'étude en France ne portait que sur 450 personnes.

Le degré d'individualisme ou de collectivisme : chez Hewlett-Packard le degré d'individualisme est assez fort. Chaque salarié est censé être assez autonome et les augmentations de salaire sont basées sur des entretiens individuels visant à contrôler l'atteinte d'objectifs annuels fixés pour chaque individu. Chez Hewlett-Packard, pour obtenir l'adhésion de quelqu'un, il faut que le projet rentre dans ses objectifs. Chez France Télécom, la situation évolue. Comme le précise Sandra Charreire-Petit dans sa thèse sur l'apprentissage organisationnel, quatre nouvelles règles de gestion (NRG) sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 1993 chez France Télécom¹:

- la mobilité à France Télécom par l'appel au tableau de mutation,
- la promotion à France Télécom (examen d'aptitude + concours interne),
- l'appréciation individuelle (entretien de progrès),
- le plan de requalification.

L'objectif des NRG est d'assurer une large décentralisation et la prise en compte du professionnalisme. De plus en plus on laisse place à l'individu, et la mise en place de l'ABC va dans ce sens, on ne s'intéresse plus uniquement aux centres budgétaires, mais aussi aux activités réalisées par des individus.

¹ Cf. p. 132 dans Charreire-Petit Sandra, L'apprentissage organisationnel : proposition d'un modèle. Le cas d'une innovation managériale, thèse de doctorat, Université Paris IX, sous la direction de Dwight Merunka, 1995, 354 p.

Le degré de masculinité : nous jugeons que ce critère ne joue pas un très grand rôle. De plus, chez Hewlett-Packard et chez France Télécom, le rôle de la technologie est assez fort. Ces deux groupes s'illustrent dans des secteurs de pointe, et plutôt scientifiques. Les cultures y sont plutôt masculines. Là encore on enregistre de fortes évolutions : chez Hewlett-Packard, on cherche à laisser plus de place aux femmes, car aux Etats-Unis les lois contre la discrimination sexuelle prennent de plus en plus d'importance (ainsi on veille à ce que les salaires entre hommes et femmes soient équivalents, et que les postes soient attribués aussi bien à des hommes qu'à des femmes). Chez France Télécom, la culture ingénieur est très forte : les notions sont assez techniques. Le bilan social de 1995 nous indique que le taux de féminisation moyen est de 39,06%, mais il est de 22% pour les cadres supérieurs, contre 46,4% pour les employés et techniciens. Ces deux cultures plutôt masculines poussent à utiliser des résultats chiffrés. Les approches de type ingénieur optent pour des résultats qui semblent plus scientifiques.

Le contrôle de l'incertitude : chez Hewlett-Packard le contrôle de l'incertitude est beaucoup moins fort que chez France Télécom. Ainsi, chez Hewlett-Packard, les méthodes utilisées sont beaucoup plus pragmatiques, l'important est d'aller vite. Ainsi, lors du lancement du projet ABC, le contrôleur de gestion avait coutume de dire : « je préfère un système vrai à 60% mais qui sera simple, qu'une usine à gaz qui me donnera des résultats trop tard ». Chez France Télécom, on sera beaucoup plus rigoureux, l'approche « ingénieur » aura tendance à créer des analyses plus fines et plus exhaustives des choses. On peut mesurer cela dans la façon dont les temps que les salariés passent sur les activités sont mesurés. Chez Hewlett-Packard, c'est principalement le contrôleur de gestion qui gère les informations : il va chercher lui-même dans les bases de données les répartitions d'heures faites par les ingénieurs, et les mesures pour les autres catégories de personnel ne sont pas fréquemment remises à jour. En revanche, chez France Télécom, le système de mesure des temps est beaucoup plus fin et plus documenté. Il est certes plus lourd à gérer mais a pour but d'être plus juste.

Le rapport au temps (sociétés monochroniques ou polychroniques) : chez Hewlett-Packard, la culture est plutôt polychronique ; les salariés réalisent fréquemment plusieurs travaux à la fois. Ainsi, pour le projet ABC, celui-ci était mené par le contrôleur de gestion en plus de son travail quotidien. En revanche chez France Télécom, une mission d'évolution du système comptable (MESOC) a été créée spécialement pour mettre en place le nouveau système d'information. Certes le projet était beaucoup plus ambitieux, mais chez Hewlett-Packard, pour des projets très importants, il est rare de voir se créer des groupes aussi structurés (c'est le cas en ce moment pour la mise en place du logiciel SAP. Il existe des personnes travaillant sur ce projet, mais l'équipe n'est pas aussi autonome et structurée).

L'importance accordée aux chiffres : elle a joué un rôle important. Chez Hewlett-Packard, la culture américaine entraîne l'utilisation fréquente des chiffres. Ainsi, Hewlett-

Packard a privilégié l'ABC au détriment de l'ABM : beaucoup d'efforts ont été consacrés à la production des résultats chiffrés ABC (achat d'un logiciel pour permettre des calculs plus fins et réalisés plus rapidement, fiabilisation des résultats chiffrés, etc.), mais trop peu à leur utilisation pour la prise de décisions. Dans d'autres groupes, on a vu d'autres préoccupations : ainsi à SNECMA, Boots, Axa (pour les expériences du service automobiles particuliers Ile de France et la direction des "Produits Vie" d'Axa Assurances) l'utilisation de l'ABM a été beaucoup plus forte. Les résultats chiffrés n'étaient pas primordiaux. Ainsi chez Axa et à SNECMA, une analyse des tâches a été effectuée pour comprendre comment les gens travaillaient, et comment on pouvait améliorer l'organisation. Chez Boots, l'accent a été mis sur l'analyse stratégique permettant de comparer les pays entre eux. Chez France Télécom, l'importance accordée aux chiffres a été assez forte (culture ingénieur), mais on pressent une volonté d'aller vers l'ABM plus forte que chez Hewlett-Packard.

Le sens du devoir : est beaucoup plus fort chez France Télécom que chez Hewlett-Packard. Ceci a deux raisons : France Télécom est une entreprise de service public. Chaque employé a conscience qu'il a un rôle important à jouer envers chaque citoyen ; il lui apporte un moyen de communication très important dans la vie quotidienne. France Télécom est une entreprise française, et la logique de l'honneur décrite par Philippe d'Iribarne est présente : le salarié de France Télécom se fera un honneur de bien réaliser son travail. Chez Hewlett-Packard, le travail sera bien fait pour une autre raison : chaque salarié cherche à atteindre les objectifs fixés par son manager.

La culture d'entreprise : joue un rôle très fort. Chez Hewlett-Packard, elle a plutôt favorisé la mise en place de l'ABC, mais freine celle de l'ABM. L'habitude est à la compétition, et les salariés ont bien compris qu'il fallait mettre en place un système de mesure par les activités pour faire face à la concurrence. En revanche, la tendance est aussi d'aller vite, et Hewlett-Packard s'est un peu arrêté trop tôt. Il n'a pas pris le temps de mettre en place le système de management de la performance, l'ABM, qui optimise la mise en place de l'ABC. Chez France Télécom, la culture d'entreprise est différente. Elle est proche de la culture de type « ingénieur » où l'habitude est d'analyser les choses dans le détail. Cela se traduit au travers de la nomenclature d'activités par un niveau de détail très élevé. L'équipe projet a été obligée de déterminer une nomenclature comportant un peu plus de six cents activités, ce qui est beaucoup si l'on considère que le nouveau système d'information comporte cinq autres axes d'analyse. Nous pouvons dire aussi que chez France Télécom, chaque centre budgétaire a voulu se retrouver isolé dans la nomenclature d'activités : en fait on peut retrouver deux activités qui sont en fait semblables mais qui ont lieu dans deux services différents. Les managers de centres budgétaires ont, dans l'ensemble, refusé de se voir noyés dans une activité transversale.

L'existence de groupes de projet : permet de diminuer l'impact des cultures nationales. Chez Hewlett-Packard, l'équipe projet comportait des membres de chaque pays participant à

la mise en place de l'ABC. Le but de l'équipe était commun, et l'équipe a partagé et comparé les différentes façons de travailler d'une filiale à l'autre afin de mettre en place un système de mesure qui convienne à tous. Chez France Télécom, le groupe projet a rassemblé des membres de tous les métiers. Dans un premier temps il a été difficile de déterminer des activités communes aux différents métiers, mais par itérations successives, certains métiers ont accepté de se voir représentés dans la même activité avec d'autres métiers. La situation est différente chez Hewlett-Packard et chez France Télécom : chez Hewlett-Packard, le projet maintenance informatique regroupait différents pays mais ayant des métiers assez proches, alors que chez France Télécom, le projet regroupait principalement la France métropolitaine, mais pour une série de métiers très différents puisque le projet s'applique à l'ensemble du groupe.

L'utilisation de la même langue au sein de l'équipe projet : chez Hewlett-Packard, les réunions de l'équipe projet ABC pour la maintenance informatique Europe se déroulaient en anglais. Il aurait été impossible autrement de communiquer. Dans ce groupe le personnel est habitué à pratiquer cette langue (c'est même un des critères d'embauche), et cela a permis à des personnes de tous les pays de se comprendre. Les personnes parlant moins bien cette langue ne sont pas vraiment mal jugées, car la majorité des membres de l'équipe n'avaient pas l'anglais pour langue maternelle. Notons que les noms d'activités dans le modèle ABC sont en anglais quelque soit le pays qui utilise le modèle. Cela favorise la comparaison et les échanges entre pays. Lors de réunions européennes, les supports de communications utilisent les mêmes termes et tous comprennent bien les informations présentées. Chez France Télécom, ce problème n'existe pas puisque ce groupe est implanté en France.

La culture technique propre à certaines professions : a joué un grand rôle aussi bien chez Hewlett-Packard que chez France Télécom. Chez Hewlett-Packard, elle a permis aux différentes filiales participant au projet ABC de bien se comprendre. Les opérationnels appartenant au groupe projet parlaient le même langage : les pratiques sont assez standardisées et des systèmes informatiques se chargent d'enregistrer les informations relatives aux dossiers de maintenance. Ainsi, que ce soit en Italie ou en Allemagne, quand un client est en panne, il appelle Hewlett-Packard. Un ingénieur (Italien ou Allemand) enregistre l'appel dans le même système informatique et renseigne les mêmes rubriques. Ensuite, tout au long de la réparation, Hewlett-Packard documente le travail (nombre d'heures passées, type de panne, nombre de pièces consommées, etc.). Cela permet d'effectuer facilement des comparaisons entre pays en se basant sur des critères communs. Quelques difficultés existent néanmoins, car les pratiques et les marchés peuvent différer d'un pays à l'autre. Par exemple, certains pays pourront sous-traiter telle ou telle activité, ou répareront plus de PC que de gros systèmes, etc. Ces pratiques communes facilitent beaucoup la communication entre les pays. Ainsi, lors de la définition du système ABC pour la maintenance informatique en Europe, il a été assez facile de s'entendre sur la liste des activités. En revanche, il a été plus délicat de définir les critères d'extraction des données dans les systèmes d'information en ce qui

concerne les inducteurs (par exemple, quelle date d'extraction choisir : celle de l'ouverture du dossier de maintenance, celle de réparation, ou celle de facturation ?).

La culture technique a joué un grand rôle chez France Télécom, mais dans un autre domaine. Chez France Télécom, la dimension réseau est très importante. Il faut mettre en place toutes les installations propres au réseau (lignes et câbles, ainsi que les autocommutateurs, les équipements, etc.) pour permettre les communications téléphoniques. France Télécom est organisé en branches (branche ressources, branche grande entreprise, branche grand public et branche réseaux). Cela a eu un grand impact dans la définition de la nomenclature des processus et activités pour ABC. La branche réseaux, l'une des plus importantes et des plus puissantes de France Télécom, a voulu retrouver les aspects techniques de son domaine. C'est ainsi que sur les 612 activités définies pour l'ensemble de France Télécom, 352 concernent le réseau. En fait, en y regardant de plus près, il existe 27 activités au sens ABC du terme (verbe + complément) qui sont déclinées par type de zone géographique, d'équipement et de réseau. Les aspects techniques ont détourné la notion d'activité : les opérationnels avaient besoin de ces notions techniques pour gérer leur « activité » au sens courant du terme et se sont servi de l'axe processus-activité pour ces besoins-là. Notons que ce grand nombre d'activités propres au réseau a entraîné beaucoup de discussions lors de la définition de la nomenclature chez France Télécom.

- *ABC peut-il servir à harmoniser les pratiques et la mesure de performance au sein d'un groupe ?*

Nous avons cherché à savoir si le modèle ABC pouvait permettre d'harmoniser les pratiques entre différentes entités d'un même groupe. Nous avons demandé aux personnes interrogées si pour elles il valait mieux adopter un modèle unique au sein du groupe, ou s'il valait mieux que chaque organisation, ou chaque filiale ait son propre modèle. Le tableau 11.12 indique que les personnes interrogées optent pour le « oui » (24 réponses sur 29), mais si l'on regarde la réponse en nombre de sociétés, une seule société opte pour ce choix. En fait, les « oui » proviennent en majorité des personnes interrogées chez Hewlett-Packard. Ce groupe a décidé de laisser chaque organisation libre de mener son projet ABC de façon indépendante. Ce ne fut pas toujours le cas puisque l'expérience de Grenoble était intégrée au système d'information comptable et toutes les organisations de l'entité industrielle avaient le même modèle. Nous avons vu que ce fut un échec et Hewlett-Packard est revenu en arrière puisque dorénavant chaque organisation de l'entité industrielle possède son propre modèle, et désormais toute nouvelle organisation se base sur cet exemple et préfère la non-intégration, donc un modèle original.

Tableau 11.12- Question 27 : Faut-il son propre modèle ?

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Oui	24	15	1
Non	5	5	9
NSP	12	8	5
Total	41	28	15

Nous avons ensuite demandé aux personnes interrogées si leur modèle était identique à celui des entreprises extérieures, ou s'il était totalement original (autant que l'on puisse l'être). Le tableau 11.13 nous montre que 10 sociétés ou groupes considèrent avoir un modèle « maison » qui correspond totalement à ce qu'il se passe dans la société. En revanche, 4 sociétés pensent que leur modèle est assez proche de celui d'autres sociétés, soit parce qu'elles se sont inspirées d'autres expériences, soit parce qu'elles considèrent que leurs activités sont assez standards et qu'il n'y a guère de créativité possible et/ou souhaitable en la matière.

Tableau 11.13- Question 26 : Modèle ABC identique ou différent des autres entreprises ?

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Modèle différent	27	19	10
Modèle identique	12	8	4
NSP	2	1	1
Total	41	28	15

Nous avons également cherché à savoir si l'ABC pouvait servir pour harmoniser les pratiques et la mesure de performance au sein d'une société ou d'un groupe. Le tableau 11.14 indique que dans 8 sociétés sur 15, ABC sert à harmoniser les pratiques, mais c'est le cas dans les sociétés qui ont un projet unique et un système intégré à la comptabilité (puisque les 5 sociétés qui jugent qu'ABC n'est pas un moyen d'harmonisation représentent en fait 15 cas). Ceci est logique, car un groupe ayant opté pour la non-intégration aura des projets assez différents les uns des autres et il n'y aura pas d'harmonisation possible. Dans notre échantillon, c'est le groupe Boots qui a utilisé le plus ABC dans le but d'instaurer un langage commun. Cette méthode utilisée dans de nombreuses filiales devait permettre de faire un état des lieux des activités par pays afin de réorienter la stratégie du groupe. Chez Hewlett-Packard, durant le projet européen pour la maintenance informatique, la liste d'activités était la même pour tous les pays dans le but d'instaurer une base commune de comparaison. Ceci n'a pas fonctionné, car cela ne répondait pas correctement aux besoins locaux des pays. Il a finalement été décidé d'instaurer une liste d'activités à deux niveaux. Le niveau agrégé consistait en une liste commune d'activités (environ une vingtaine d'activités) qui permettait la comparaison sur des bases identiques. Le niveau détaillé s'insérait à l'intérieur de la liste agrégée. Ainsi chaque activité agrégée pouvait se décliner en plusieurs sous-activités qui

pouvaient être différentes d'un pays à l'autre et représenter les particularités locales. Cette solution a apporté satisfaction à l'ensemble des acteurs. Elle nécessite cependant un outil informatique plus puissant permettant de gérer davantage d'informations.

Tableau 11.14- Question 33 : ABC est-il un moyen d'harmonisation ?

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Moyen d'harmonisation	11	8
Pas moyen d'harmonisation	15	5
Non réponse	2	2
Total	28	15

En conclusion, les aspects culturels jouent un rôle primordial dans la mise en place de l'ABC/ABM. Ils peuvent conditionner la réussite ou l'échec des projets. Bien souvent les entreprises de culture anglo-saxonne privilégient l'ABC, car elles donnent beaucoup d'importance à la gestion par les chiffres. Les entreprises françaises accordent aussi de l'importance aux chiffres, mais il n'est pas rare de voir des sociétés mettre en place l'ABM sans utiliser le volet ABC et la production de chiffres. Les aspects culturels sont importants dans le cadre de projets internationaux. Il semble difficile d'harmoniser totalement le langage et d'utiliser une liste d'activité commune. La meilleure solution semble être l'utilisation d'un langage à deux niveaux avec une base commune au niveau international et un niveau local souvent plus détaillé pour la gestion des spécificités du pays.

Section 3- La difficulté de la mesure

Cette section correspond à la piste de recherche numéro 3 :

3- La mesure est-elle plus difficile à opérer dans le domaine des services ?

Tout système d'analyse des coûts est confronté à la difficulté de la mesure. Où trouver l'information, comment récupérer les données de façon à publier les résultats assez rapidement pour réagir et prendre des décisions de gestion ? Un système ABC appliqué au domaine des services a quelques spécificités en matière de mesure. Comme on l'a vu, on cherche à attribuer le coût de toutes les ressources sur les activités. Il faut donc utiliser des inducteurs de ressources pertinents permettant de rattacher aussi bien le coût des ressources humaines, que celui des équipements, bâtiments, et de toutes les consommations d'énergie, etc. La difficulté avec la méthode ABC, est que ces coûts sont disséminés dans l'entreprise, et il faut bien veiller à les rattacher à l'activité à laquelle ils contribuent.

Le domaine des services a la réputation de ne pas être habitué à la mesure. En effet, il est plus courant de voir des systèmes précis de mesure des temps dans le secteur de la production. En fait, nous avons observé à travers l'étude des cas qu'il existait beaucoup de

mesures d'activité dans les services. Ainsi, chez Hewlett-Packard dans le domaine de la maintenance informatique, les ingénieurs remplissaient déjà des rapports sur le temps qu'ils passent sur certaines activités, appelés WAR (Weekly Activity Reports), avant la mise en place de l'ABC. Chaque semaine ils indiquent le nombre d'heures qu'ils ont passé sur certaines activités (catégories prédéfinies à l'avance dans le système d'information). De même, à la SOGEP, le personnel effectuant les livraisons indiquait également à quoi il passait son temps, ceci permettait d'organiser les tournées. Lors de la mise en place de l'ABC, certaines sociétés ont utilisé les informations déjà présentes. Là où elles ont éprouvé le plus de difficulté, c'est pour les activités de support. Les activités les mieux mesurées étaient les activités au coeur du métier. Pour les autres, il a fallu mettre en place de nouveaux systèmes de mesure. Cela a été le cas pour les activités des managers et des services marketing où les difficultés les plus importantes ont été rencontrées. Une des personnes interrogées a avoué qu'elle avait du mal à faire remplir les tableaux de répartition du temps des subordonnés par leurs managers. On peut voir ici que ce sont les activités répétitives qui sont les plus facilement mesurées. Les activités coeur de métier sont souvent les plus répétitives, car on cherche à les standardiser le plus possible. Par exemple, les ingénieurs chez Hewlett-Packard effectuent des réparations et cherchent au maximum à standardiser les processus de réparation dans le but d'offrir un service homogène au client, c'est-à-dire de réparer dans un temps donné, avec un niveau de qualité standard. On notera l'importance des normes ISO 9 000. Hewlett-Packard est certifié par ces normes et se doit de bien définir ses processus. Cela a facilité la mise en place de la méthode ABC, car lors des entretiens effectués pour définir les activités et les inducteurs, les personnes interrogées avaient déjà des éléments en main pour répondre aux questions. Par exemple, elles montraient des documents de définition de processus effectués dans le cadre de la certification ISO. Il suffisait ensuite d'adapter ces définitions pour les besoins du nouveau système de contrôle de gestion. De même, la SOGEP cherche à livrer ses clients et ses rendez-vous catalogue dans un laps de temps donné (notons l'existence des contrats 48h de *La Redoute*). Il faut donc absolument qu'elle se focalise sur le temps passé par les livreurs. Ces mesures préexistantes ont grandement facilité la mise en place de l'ABC.

- *Le niveau de détail du système ABC et la difficulté de la mesure :*

Le système ABC a besoin d'une grande quantité de données financières et opérationnelles. Les données financières servent à alimenter le coût des activités. Les données opérationnelles permettent de mesurer le nombre d'inducteurs de ressources, de coûts, ou d'activité. Cette question de la mesure a été étudiée à travers les cas. On a demandé quel niveau de détail les personnes interrogées et les entreprises visitées souhaitaient suivre (cf. le tableau 11.15). Dans la majorité des cas (28 entretiens sur les 41, soit 19 cas sur les 28 étudiés), c'est le niveau moins détaillé qui est préféré. On retrouve là une préoccupation pratique : les entreprises visitées préfèrent un modèle facile à mettre en place et ne souhaitent pas se

retrouver avec une « usine à gaz ». Notons que la forte proportion d’entretiens réalisés chez Hewlett-Packard est pour beaucoup dans ce chiffre important, car c’est le choix réalisé par ce groupe. Dans les faits, les cas étudiés montrent plutôt des systèmes ABC avec assez peu d’activités (19 cas sur les 28 comportent entre 0 et 50 activités). Mais 4 cas suivent quand même plus de 500 activités (Hôpitaux de Paris, France 3, France Télécom, et SNCF). Notons que ces cas ont intégré ABC à leur système d’information comptable et financier, c’est en effet, la seule solution pour suivre un niveau de détail aussi fin.

Tableau 11.15- Questions 21 et 39 : Niveau de détail préféré pour les systèmes comptables croisé avec le nombre d’activités (par expérience)

	Peu détaillé	Détaillé	Détaillé avec plusieurs niveaux d’agrégation	Total
De 0 à 50 activités	14	5		19
De 51 à 100 activités	3			3
De 101 à 500 activités	2			2
De 501 à 1000 activités		3		3
Plus de 1000 activités			1	1
Total	19	8	1	28

- *ABC est un système de mesure construit par les opérationnels et les contrôleurs de gestion :*

Comme nous l’avons dit, ABC nécessite des données financières, mais aussi opérationnelles. Les méthodes traditionnelles ont aussi besoin des données opérationnelles, mais en moins grande quantité. La nouveauté avec ABC, c’est qu’il faut réellement comprendre comment fonctionnent les activités pour pouvoir leur attribuer des coûts. Ainsi, il faudra prendre en compte l’avis des opérationnels lors de la mise en place de ce nouveau système de mesure. Le tableau 11.34 page 328 présente la composition des équipes projets ABC. Nous pouvons nous étonner du fait que 17 expériences sur les 28 étudiées n’intègrent pas d’opérationnels à leur équipe projet ABC, mais uniquement des contrôleurs de gestion. Il faut néanmoins nuancer ce résultat, car même s’il n’y avait pas d’opérationnels dans l’équipe projet, ils étaient fortement consultés lors de la construction du nouveau système. Notons que le fait que le nouveau système ABC intègre davantage de données opérationnelles facilite son acceptation et son adoption par les opérationnels dans l’entreprise. Ainsi, parmi les avantages cités pour la méthode ABC/ABM (voir le tableau 11.10 page 293), six personnes ont dit que cela les rapprochait des opérationnels et trois que cela permettait de se poser des questions (il s’agit de la remise en cause du système de mesure, mais aussi des façons de travailler).

- *Le mode de répartition du temps du personnel sur les activités*

Une des difficultés de mesure pour les systèmes ABC appliqués au domaine des services est la répartition des coûts salariaux sur les activités. Les résultats des entretiens sur la part des coûts de main-d'oeuvre par rapport aux coûts totaux de l'entreprise sont incomplets, mais nous pouvons néanmoins dire que pour 5 entreprises sur les 15 elle représente moins de 35%, pour 3 sociétés elle équivaut entre 36% et 55% des coûts, et pour 5 entreprises elle correspond à plus de 56% des coûts. Ces coûts ne sont donc pas négligeables, et il faut bien les attribuer aux activités. Nous avons observé plusieurs situations possibles (cf. le tableau 11.16).

Tableau 11.16- Question 19 : Mode de répartition du temps sur les activités

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Poids prédéterminés et standards	11	5
Fiches de temps	7	3
Répartition faite par les managers	6	2
Mixte entre prédéterminé et fiches de temps	3	2
Non réponse ou pas de répartition de temps	3	3
Total	28	15

- Poids prédéterminés et standards : les entreprises enregistrent le temps passé par les salariés sur les activités une fois au moment du lancement du projet ABC et utilisent ces temps comme standards à chaque calcul des résultats ABC. Ces standards sont remis à jour de temps en temps seulement. C'est la solution la plus utilisée (11 cas sur les 28). C'est aussi la plus simple, mais elle ne représente pas toujours la réalité si les salariés ont des temps qui varient beaucoup d'un jour et d'une activité à l'autre. Cette solution conviendra bien à des types de services mécanisés et assez peu personnalisés comme les *services de masse* de la typologie de R. Silvestro, L. Fitzgerald, R. Johnston et C. Voss¹.

- Fiches de temps : à chaque calcul des résultats ABC, les salariés remplissent des fiches de temps. Cette solution représente 7 cas sur les 28. Cela peut prendre plusieurs formes. Soit on distribue des fiches sur papier et les salariés remplissent leur temps en heures ou en pourcentage sur les activités, soit on informatise le système et le personnel rentre son temps directement dans le système (c'est le cas à MATIF SA, ou pour certains cas chez Hewlett-Packard par exemple). Dans les faits, il est rare qu'une entreprise utilise uniquement cette solution, car elle est lourde à gérer. Ce système sera bien adapté pour les *services professionnels* de la typologie de R. Silvestro, L. Fitzgerald, R. Johnston et C. Voss² qui se distinguent par un nombre réduit de transactions, un service hautement personnalisé et

¹ Présentée au chapitre 4.

² Présentée au chapitre 4.

orienté sur les processus, une durée du contact prestataire/client assez élevée, une valeur ajoutée dégagée par le personnel, un jugement important consacré à la satisfaction des besoins du client.

- Répartition faite par les managers : (6 cas sur les 28). C'est le cas de Boots et de certaines expériences d'Axa. Ce sont les managers qui fournissent la répartition du temps que leurs subordonnés passent sur les activités. Cette solution a le mérite de limiter le nombre d'interlocuteurs qui fournissent des données à la personne qui calcule les résultats ABC. Celui-ci n'a des contacts qu'avec les managers et non avec l'ensemble du personnel. Cela améliore aussi la qualité des données en limitant la subjectivité liée au fait que les salariés remplissant eux même leurs fiches de temps auront tendance à privilégier certaines activités s'ils souhaitent continuer à travailler dessus ou s'ils ne veulent pas se voir reprocher d'y passer trop peu de temps. Par exemple, une personne aura toujours tendance à dire qu'elle passe la majorité de son temps sur l'activité pour laquelle elle est payée, et aura du mal à avouer qu'elle travaille sur certaines tâches moins nobles ou sans valeur ajoutée, ou sur lesquelles elle n'est pas sensée passer du temps (travail lié à la non-qualité par exemple). D'un autre côté, dans certains cas les managers rechignaient à effectuer cette tâche, et donnaient les résultats avec retard ou ne les donnaient pas du tout.

- Mélange entre prédéterminé et fiches de temps : (3 cas sur les 28). Il s'agit de la solution qui consiste à utiliser à la fois des standards pour les personnels qui ont des activités assez régulières ou qui ne travaillent que sur un ou deux types d'activités, et des répartitions à l'aide de fiches de temps pour les salariés qui ont des activités plus irrégulières. Nous pensons qu'en réalité, les sociétés utilisant cette solution sont plus nombreuses que 3. En fait, les personnes interrogées ont donné la solution la plus utilisée, ce qui explique que les standards et les fiches de temps ont obtenu le plus fort taux de réponse. Cette solution mixte est utilisée par France Télécom, France 3, Hewlett-Packard, et Air France Cargo. Il s'agit d'une méthode très souple et qui permet de moduler suivant les cas. L'entreprise peut ainsi allier à la fois la simplicité des standards, et la précision des fiches de temps.

Examinons maintenant dans le détail le mode de répartition du temps dans deux sociétés.

Chez *France Télécom*, il existe deux systèmes pour affecter les personnes :

- Préaffectation : les personnes ont une répartition de leur temps définie dans le système informatique sur cinq occurrences. Ces occurrences ne sont pas forcément des activités ; ce peut être une activité, un centre de responsabilité bénéficiaire, un produit/service, un segment de clientèle, et/ou un chantier-opération-projet. Si le personnel s'aperçoit une semaine ou un mois donné, que cette préaffectation n'est pas juste, il a la possibilité d'avoir recours aux activités exceptionnelles (c'est-à-dire une activité qu'il

n'effectue pas habituellement ou qui n'est pas mentionnée dans la liste de préaffectation le concernant). Il remplit alors un CRA (Compte-Rendu d'Activité). Si par exemple, il travaille quarante heures en tout et qu'il fait dix heures en activités exceptionnelles, il enlève ces dix heures des quarante. Les trente restantes restent affectées au prorata de la préaffectation sur les cinq occurrences. Il affecte les dix heures exceptionnelles sur les occurrences effectivement réalisées. Notons que certaines préaffectations s'effectuent automatiquement dans le système informatique. Par exemple, les personnes se codifient sur un chantier et une table de correspondance lie ces codes chantier aux codes d'activité.

- Ventilants : réservé au personnel ayant l'habitude de travailler pour plus de cinq occurrences (loin d'être la majorité chez France Télécom). Il n'existe pas beaucoup de ventilants en activités commerciales. En général, un commercial ne travaille pas pour plus de deux segments de clientèle. Les ventilants remplissent leur compte-rendu d'activité toutes les semaines.

Les "activités" (=occurrences) sont comptabilisées par demi-journée.

Chez *Hewlett-Packard*, les deux solutions sont utilisées aussi. En général, les personnes pour lesquelles on utilise des temps standards sont les managers, les vendeurs, et certains personnels administratifs. Ceci pour trois raisons :

- ces personnes ont des activités relativement stables dans le temps ou réalisent un nombre d'activité différent assez restreint,

- elles ont aussi bien souvent du mal à répartir leur temps sur les activités, car elles ne s'occupent pas réellement de gagner du temps, et se focalisent sur la production du résultat, mais aussi parce que cela n'est pas habituel dans leur culture. Ainsi, les vendeurs se préoccupent beaucoup plus du chiffre d'affaires ou du profit réalisé que du nombre d'heures passé sur telle ou telle activité.

- Hewlett-Packard s'intéressait plutôt aux activités « coeur du métier » pour lesquelles il fallait améliorer les performances. Pour la Maintenance Informatique ces activités sont réalisées par les ingénieurs dans la majorité des cas. Elles correspondent à la prestation de service (la réparation de la panne matérielle ou logicielle). Ce sont donc les activités au coeur du métier qui ont fait l'objet de répartition plus fine des temps.

Les solutions adoptées pour répartir le temps du personnel ont été très variées :

- Les managers ont accepté de répondre à une enquête durant la phase projet pour la maintenance informatique. Ils ont repris leurs agendas sur les trois derniers mois et ont rempli une grille où ils devaient répartir leur temps en pourcentage sur cinq activités. Cela a bien fonctionné, car ce type de personnes note à quoi il passe son temps afin que leur assistante connaisse leur emploi du temps. Le fait que le temps soit réparti en pourcentage plutôt qu'en

nombre d'heures a facilité les choses, car les managers ne réalisent pas un nombre d'heures, mais remplissent un objectif (ce personnel ne pointe pas). Cette enquête a fourni des standards qui ont peu varié par la suite. Notons qu'il s'agit là des managers assez haut placés, puisque pour les managers de second niveau, il a été considéré qu'ils pouvaient répartir leur temps de la même façon que leurs subordonnés (on considérait que leurs efforts étaient proportionnels au temps passé par leur équipe). Dans ce cas, la répartition variait d'un trimestre à l'autre.

- Pour les assistantes de facturation, une mesure très précise de leur temps a été menée avant le projet ABC. On leur a demandé de se servir d'une pendulette semblable à celle utilisée par les joueurs d'échecs et de taper dessus à chaque fois qu'elles changeaient d'activité et de noter quelle activité elles étaient en train de réaliser. Là aussi, cette répartition a été utilisée comme standard, on a considéré que leur activité était relativement stable dans le temps.

- Pour les ingénieurs, il existait déjà un système de mesure des temps. Il faut en effet connaître le temps passé par ce personnel afin de facturer les clients (internes ou externes). Une facture comporte en effet le temps passé sur le site, et en déplacement. Cela permet aussi de calculer *l'efficiency* de l'ingénieur (le temps productif par rapport au temps total) qui permettra de connaître le coût d'une heure productive (qui est beaucoup plus élevée que le salaire horaire d'un ingénieur, car il faut y ajouter le temps passé en vacances, ou en formation par exemple). Chaque semaine les ingénieurs remplissent leur temps sur différentes catégories d'activités. Ces informations sont stockées dans une base de données dans laquelle il a été possible de réaliser des tris pour les besoins du système ABC. Le fait que ce système existait déjà a grandement facilité le calcul des résultats ABC.

Une des autres difficultés de la mesure dans l'application de l'ABC au domaine des services est liée au fait que les services sont invisibles : on ne les voit pas. En fait, nous pouvons dire que cette difficulté est contournée par le fait que l'on peut mesurer les activités plutôt que les produits. L'un des avantages de la méthode ABC est, comme nous l'avons vu avec Michel Lebas¹, qu'il y a une inversion de logique. Les coûts ne sont plus considérés comme une fatalité. Ils doivent être gérés, c'est-à-dire maîtrisés et c'est par les activités, c'est-à-dire les processus liant les tâches élémentaires pour un but donné, que l'on pourra réduire les coûts. On ne se focalisera plus obligatoirement sur les produits, mais plutôt sur les activités. Ces préoccupations sont apparues très nettement dans deux expériences : celle du MATIF et celle de France 3. Les personnes interrogées dans ces sociétés ont bien insisté sur le fait que les activités leur permettaient de mieux gérer l'entreprise. Pour eux, une société de services, c'est avant tout un panier d'activités offert au client.

¹ Cf. p. 45.

- *Les cinq critères de réussite de la mesure :*

Nous pouvons reprendre les cinq axes proposés par Patrick Besson pour reconstruire l'instrumentation de gestion en matière de mesure (nous les avons présentés page 95 et suivantes) :

Le critère coût-valeur : il faudra sans cesse arbitrer entre le coût du service et la valeur que le client accorde à cette prestation. Un système ABC appliqué au domaine des services devra ainsi mesurer les coûts internes de l'entreprise, mais aussi s'intéresser à l'image dont ce service bénéficie auprès des clients. Nous avons vu que la prestation de service peut varier d'un client à l'autre. Il sera parfois difficile d'établir des points de mesure fixes au sein de l'entreprise. Ainsi, certains points de mesure pourront être spécifiques à certains clients. Par exemple, chez Hewlett-Packard certaines activités de faible importance représentant peu de coûts sont mesurées, car elles ont une valeur importante pour certains clients. Ce sera le cas d'activités à très forte valeur ajoutée, ou de nouvelles activités que l'entreprise souhaite suivre pour étudier la façon dont elles évoluent.

Le critère de pertinence : Ici se pose la question : « que mesurer et que délaisser ? ». Ainsi nous avons observé des systèmes ABC dont les périmètres peuvent être très différents d'une entreprise à l'autre. Certains groupes ont choisi d'implanter la méthode ABC sur la totalité des coûts du groupe (c'est le cas de la Banque de France, de France Télécom, de France 3, des Hôpitaux de Paris, du MATIF, et de la SNCF), d'autres ont appliqué la méthode à des divisions ou à des sociétés du groupe (c'est le cas d'Air France Cargo, de Boots, de Hewlett-Packard, de la SOGEP, ou de l'expérience du secteur de la presse), d'autres se sont limités à des services ou des sites (comme par exemple Axa, Facom, Océ Graphics, SNECMA).

De même, il n'est pas obligatoire de suivre tous les types de coûts. Dans l'expérience de la Maintenance Informatique chez Hewlett-Packard, le système français suivait tous les types de coûts. Cela n'a plus été le cas lorsque le projet a été étendu à l'Europe. Il a été décidé de restreindre l'étude aux coûts de « delivery », c'est à dire les coûts de la prestation de service hors coûts administratifs et de vente. Cette décision a été prise pour deux raisons. D'une part le projet visait au départ à faire du reengineering des pratiques de réparation en se comparant entre pays afin de trouver quel pays avait les meilleures pratiques. D'autre part, il était plus simple de restreindre le périmètre de l'étude, car il n'était pas toujours très facile de se comparer à périmètre égal entre les pays. Il fallait bien veiller à ce que les pays mettent bien les mêmes coûts dans les mêmes activités. Un très gros travail de définition des activités, et de la façon d'extraire l'information et de mesurer les inducteurs a été réalisé.

Le critère de cohérence : cela consiste à veiller à ce que les résultats ABC soient en cohérence avec d'autres mesures et outils de gestion. C'est particulièrement vrai dans le cas où ABC n'est pas intégré au système d'information financier et comptable. Ainsi, pour la

maintenance informatique Europe chez Hewlett-Packard le problème est apparu. Parfois les résultats ABC étaient discutés, car certains pays excluait des coûts du calcul prétextant qu'ils n'avaient pas lieu d'en faire partie. Les autres pays qui étaient comparés entre eux protestaient alors vivement. Ainsi, le cas des coûts exceptionnels a été soulevé : fallait-il intégrer dans le coût de l'activité réparation par exemple le coût d'achat de nombreux PC dans tel pays ? Certains pays pensaient qu'il fallait les intégrer, car cela entrait dans le coût d'une réparation. Mais en les intégrant en une seule fois on gonflait fortement le coût d'une réparation sur un trimestre donné. La solution envisagée était d'amortir ces coûts, mais cela compliquait beaucoup les calculs. Il a finalement été décidé d'intégrer ces coûts en une seule fois et de donner un commentaire avec l'analyse des résultats en expliquant la raison pour laquelle les coûts augmentaient fortement.

Le critère de faisabilité : Il faut veiller à ce que les mesures soient possibles à obtenir. Ainsi, chez Hewlett-Packard, la règle était de choisir entre les points de mesure idéaux et les possibles. Si la mesure idéale n'existait pas déjà, soit on se contentait d'une autre mesure disponible dans les systèmes d'information, soit on demandait la mise en place d'une mesure supplémentaire si celle-ci était réellement nécessaire. Il est important de pouvoir obtenir les données rapidement, aussi il vaut mieux choisir des points de mesure qui peuvent être automatisés, et éviter les comptages manuels. De même, il faut faire attention à ce que les acteurs acceptent d'être mesurés sur certains points suivis par ABC. Par exemple, cela ne sert à rien de vouloir suivre un trop grand niveau de détail si les acteurs ne fournissent pas l'information de façon fiable. Le cas s'est produit pour les activités de vente chez Hewlett-Packard : les vendeurs étaient incapables de donner une répartition précise de leur temps sur un très grand nombre d'activités de vente. Le système a été simplifié dans les premiers temps afin que les commerciaux s'approprient les résultats ABC. Ce n'est qu'une fois que ces résultats sont utiles et deviennent indispensables, que les vendeurs acceptent de mettre en place un suivi de leur activité qui n'existait pas avant sous la forme voulue pour les besoins de ABC.

De nombreux points de mesure existent déjà dans l'entreprise qui peuvent être utilisés par ABC. Ainsi, à la SOGEP, les chauffeurs des camionnettes de livraison donnaient déjà une répartition de leur temps qui servait à organiser les tournées. Celle-ci a pu être utilisée pour les besoins d'ABC.

Le critère d'appropriation : L'indicateur doit être compris et adopté. Il ne sert à rien de définir des indicateurs trop sophistiqués qui seront difficile à obtenir et qui ne seront pas utilisés, car pas compris. Ainsi, les indicateurs comprenant des coefficients de pondération sont souvent abandonnés. Dans les entretiens, très souvent des entreprises ont dit avoir élaboré de tels indicateurs. Par exemple, pour l'activité facturation, l'inducteur choisi sera le nombre de factures. Mais si les factures A prennent trois fois plus de temps que les B, on leur affectera le coefficient 0,33, et 1 pour les B. Si le système devient trop élaboré, on ne pourra

pas décoder directement l'information, et le risque sera qu'on ne la regardera plus. Dans ce cas, il est possible de créer deux activités facturation puisque les pratiques ne sont pas homogènes, ou on peut simplifier en choisissant un autre indicateur représentatif de l'activité. Par exemple le nombre de lignes de facturation si les factures A comportent 3 fois plus de lignes que les factures B.

En conclusion, la difficulté de la mesure est un élément important à prendre en compte lors de la mise en place de la méthode ABC dans le domaine des services. Il est plus compliqué de mesurer les activités de services, car elles varient plus que dans le domaine industriel. Cependant il existe deux éléments qui remettent en cause cette idée :

- les services sont de plus en plus standardisés et la mesure devient de plus en plus simple à opérer,

- il existe bien souvent de nombreuses mesures réalisées au sein des entreprises avant le lancement d'un projet ABC. Le suivi d'activité n'est pas novateur. Il s'agit d'un élément favorable conditionnant la réussite des projets ABC.

Nous pouvons cependant dire que si l'activité est facile à mesurer, il n'en est pas de même pour tout ce qui concerne la consommation d'activité réalisée par les objets de coûts. Les entreprises ne mesurent que rarement le nombre d'inducteurs d'activité par type de produit, de client, ou de canal de distribution.

Ainsi, dans le domaine des services, il ne sera pas beaucoup plus difficile de trouver des points de mesure pour calculer le coût des activités. Il sera en revanche plus ardu de mesurer les inducteurs d'activités et d'allouer le coût des activités sur les prestations de service.

Section 4- Le mode d'intégration de l'ABC par rapport aux systèmes d'information existants

Cette section correspond à la piste de recherche numéro 4 :

4- Le mode d'intégration de l'ABC par rapport aux systèmes d'information comptables existants est-il un facteur conditionnant le succès de la méthode ABC ?

- *Le mode d'intégration de l'ABC au système d'information :*

Un système ABC gère une quantité importante d'informations et n'est envisageable que grâce à l'utilisation d'un outil informatique. En la matière, il existe deux choix possibles (voir la situation pour les études de cas dans le tableau 11.17).

Tableau 11.17- Question 25 : Mode d'intégration du système ABC

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
ABC est intégré	7	7
ABC n'est pas intégré	20	7
Non réponse	1	1
Total	28	15

- Le système ABC est intégré au système d'information comptable et financier : on aura donc un suivi des coûts aussi bien par centre de responsabilité, que par activité. Sept sociétés ont opté pour cette solution. C'est le cas de France Télécom, France 3, et Océ Graphics qui ont déjà réalisé l'intégration de l'ABC dans les systèmes d'information. Les Hôpitaux de Paris, la Banque de France, Air France Cargo, MATIF SA, s'acheminent également vers cette solution. Leur système comptable possède plusieurs axes, dont un axe « processus-activité », et un autre « Centre de Responsabilité ». Ainsi, quand une facture arrive chez France Télécom, elle est codifiée suivant ces deux axes (ainsi que sur les autres bien sûr). Cela facilite grandement la mesure, puisque l'on obtient quasi-automatiquement l'information, on peut regarder les coûts en fonction de l'axe qui nous intéresse. Notons que pour l'expérience de Grenoble de Hewlett-Packard (entité industrielle), l'ABC était d'abord intégré au système d'information en 1987. Ceci fut un échec, car le système était trop lourd et il fut décidé de le déconnecter du système d'information comptable. Chaque organisation possède maintenant son propre système ABC déconnecté du système d'information.

- Le système ABC fonctionne en parallèle du système d'information comptable et financier : Sept sociétés ont choisi cette option. C'est le cas de Hewlett-Packard, Axa, le secteur de la presse, la SOGEP, SNECMA, Boots, et Facom. Les quatre derniers ne l'ont pas intégré, car il s'agit plutôt d'expériences qui n'ont pas été réellement suivies dans le temps (cas de la SOGEP, Boots et SNECMA), ou qui sont en cours d'implantation (cas d'Axa). Facom n'a finalement pas utilisé ABC, seule l'étude préalable a été menée. Pour le secteur de la presse, il n'a pas été réellement fait de préconisation sur l'outil informatique, car l'étude a plutôt porté sur le mode de mesure de la performance, et sur les apports de l'ABC/ABM pour ce secteur.

Hewlett-Packard a donc décidé de conserver son système comptable traditionnel et se sert de l'ABC en plus. Il fait donc vivre deux systèmes de gestion en parallèle, en veillant à ce que la totalité des coûts du système traditionnel apparaisse dans ABC, ceci afin d'éviter toute discussion sur la pertinence de l'ABC. Il faut en effet que celui-ci soit complet : les opérationnels et managers acceptent mal de voir deux systèmes ne pas prendre en compte le même périmètre d'analyse. La difficulté ici est que le modèle ABC est en quelque sorte reconstitué. Chaque trimestre, on cherche à allouer le coût de chaque centre de responsabilité, ou de chaque ligne comptable sur les activités. Il est parfois difficile de réaliser

cette opération, car cela demande un suivi très fin de ce qu'il se passe dans l'entreprise. De plus, les systèmes d'information sont organisés pour les besoins des centres de responsabilité, et il est parfois difficile de trouver la correspondance avec les activités. Il sera ainsi nécessaire de créer des systèmes de mesure supplémentaires. A noter que pour le projet Maintenance Informatique chez Hewlett-Packard, une réunion a eu lieu en avril 1994, le projet ayant débuté fin 1993. L'objectif de cette réunion était de décider s'il fallait ou non intégrer l'ABC au système d'information comptable. Il a été décidé de ne pas intégrer l'ABC au système d'information comptable afin de garder une certaine souplesse pour l'ABC. Le système d'information comptable est mondial et est assez standardisé, même si les pays possèdent une petite marge de manoeuvre au niveau très détaillé (comptes). Pour pouvoir le modifier, il faut beaucoup de temps et il faut obtenir un consensus lors des groupes de travail au niveau européen et mondial. L'organisation Maintenance Informatique ne voulait pas un système trop lourd et a préféré voir son modèle fonctionner en parallèle.

Le fait d'intégrer ou non ABC au système d'information est lié à l'ampleur du projet ABC (voir le tableau 11.18).

Tableau 11.18- Question 7 : Ampleur du projet ABC

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Appliqué à tout le groupe	5	5
Appliqué à toute l'entreprise	6	5
Limité à une business unit	11	2
Limité à un site	2	1
Limité à un service	4	2
Total	28	15

Les groupes ayant décidé l'application à tout le groupe sont au nombre de cinq, et ils ont choisi l'intégration. La raison est très simple, ces groupes ont en fait choisi de rénover leur système d'information comptable et mettent en place des systèmes d'information sophistiqués de type Oracle par exemple (c'est le cas d'Air France Cargo, de la Banque de France, de France Télécom, de France 3, et du MATIF). En général, ces sociétés implantent ABC « en plus », elles profitent de la rénovation du système comptable pour intégrer un axe d'analyse supplémentaire qui est « l'activité ». En fait, elles ne rénovent pas leur système comptable pour mettre en place ABC, mais mettent en place ABC, car elles peuvent le faire facilement, à coût marginal assez faible. On voit d'ailleurs que dans 9 cas sur 28 ABC remplace l'ancien système (voir le tableau 11.19), cela représente également 9 sociétés (en fait parce qu'il s'agit d'une mise en place sur tout le groupe).

Tableau 11.19- Question 24 : ABC et l'ancien système

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
ABC remplace l'ancien système	9	9
ABC complémentaire	18	5
Non réponse	1	1
Total	28	15

- *Le logiciel utilisé pour calculer les résultats ABC :*

Le logiciel utilisé dépend également du mode d'intégration possible de l'ABC au système d'information comptable et financier (voir le tableau 11.20).

Tableau 11.20- Question 23 : Logiciel utilisé

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Tableur + base de données	9	2
Logiciel sur gros système	6	6
Tableur	6	3
Logiciel ABC sur micro	4	1
Développement interne	1	1
Non réponse	2	2
Total	28	15

Il existe cinq types de solutions :

- Le tableur couplé à un gestionnaire de base de données : c'est la solution adoptée par le plus grand nombre des expériences que nous avons étudiées (soit 9 cas sur les 28, soit 2 sociétés sur les 15). Les expériences utilisant ce système sont l'Assistance Publique-Hôpitaux de Paris (Fox Pro sur PC), Hewlett-Packard IT (Information access + Lotus), Hewlett-Packard PSDE (Paradox pour Windows + Interface Excel + Info access), Hewlett-Packard SIDE (Essbase + Lotus en interface), ainsi que l'expérience européenne de la Maintenance Informatique Hardware chez Hewlett-Packard (Lotus + le gestionnaire de base de données TM1). Cette solution permet d'utiliser un outil simple et de l'améliorer à l'aide de la base de données. Celle-ci permet d'alimenter automatiquement le système en l'interfaçant aux systèmes d'information existants, mais aussi de réaliser des consolidations plus facilement.

- Le logiciel fonctionnant sur gros systèmes informatiques : cette solution est fréquemment utilisée (6 cas sur 28, soit 6 sociétés sur les 15). Air France Cargo, La Banque de France, France Télécom, France 3 (Oracle), le MATIF (outil de pilotage EIS/SIAD avec développement de modules spécifiques de suivi des temps et de suivi budgétaire avec module ABC (Comshare, Holos, Hyperion, Express2, Oracle), Océ Graphics (Tolas de GSI). Elle correspond en fait aux sociétés qui ont mis en place l'ABC dans le cadre de la rénovation de leur système d'information. Ces outils ne sont pas conçus au départ pour faire de l'ABC, mais ils peuvent être utilisés dans ce cadre. Notons qu'en général les systèmes ABC fonctionnant sur ce genre d'outils comportent beaucoup d'activités (900 pour la Banque de France, 600

chez France Télécom, 700 pour France 3, et 120 pour le MATIF). La raison est double : ces logiciels sont très puissants et alimentés directement par les bases de données et permettent de gérer beaucoup d'informations, de plus les systèmes étudiés sont à la frontière entre l'ABC et les sections homogènes. Ils gèrent bien des activités, mais elles sont en tellement grand nombre, qu'on retrouve très fréquemment la même activité déclinée par unité organisationnelle. On aura bien le concept d'activité propre à l'ABC, mais la transversalité n'est pas réellement exploitée directement.

- Le tableur utilisé seul : cette option a été choisie par 6 cas sur les 28, soit 4 sociétés sur les 15 interrogées¹. La SOGEP (Excel), deux des expériences chez Axa (service auto particuliers Ile de France, et produits vie d'Axa Assurances) et Boots (Lotus), l'expérience test et mesure de Hewlett-Packard, ainsi que l'expérience maintenance informatique France de Hewlett-Packard (tableur multidimensionnel Improv). En général le tableur est utilisé pour débiter un projet ABC. Toutes les sociétés en possèdent déjà un et savent l'utiliser. De plus c'est un outil très souple et qui permet de faire de jolies présentations des résultats (graphiques et tableaux). Cet outil permet de faire des essais : beaucoup de sociétés s'en servent lorsqu'elles ne sont pas sûres de continuer et d'investir dans l'ABC. Cependant cet outil n'est pas adapté à long terme : il est lourd à maintenir, car, à moins de bien maîtriser les fonctions « base de donnée » des tableurs, il faut veiller à ce que toutes les formules soient bien à jour, il faut modifier le nom des activités dans chaque feuille de travail à chaque fois qu'on en ajoute ou retire une. Il n'est pas réellement adapté pour de multiples utilisateurs, car en général, seul le concepteur du fichier connaît bien la logique de fonctionnement du système.

- Les logiciels spécialisés en ABC fonctionnant sur micro-ordinateur : cette solution est utilisée par 4 cas sur les 28 étudiés. Cela représente deux sociétés²: Axa pour l'expérience d'Axa Belgium et pour celle d'Axa Courtage (logiciel Oros), et Hewlett-Packard (logiciel Hyper ABC) pour l'expérience Maintenance Informatique mondiale³. Ces deux logiciels sont les plus vendus sur le marché. On trouve dorénavant en vente plus d'une quinzaine de logiciels différents spécialisés en ABC. Beaucoup de cabinets de conseils en gestion, et de sociétés d'ingénierie informatique ont souhaité compléter leur offre et ont créé de tels produits. Mais seuls ces deux produits sont réellement très connus. Nous avons effectué une étude de marché sur tous les logiciels existants. Il s'avère qu'ils émanent en général de sociétés américaines ou anglaises. Il faut noter que les sociétés présentes sur le marché sont en général

¹ Le tableau n'indique que 3 sociétés, car Axa et Hewlett-Packard comportent plusieurs expériences différentes n'ayant pas toutes utilisé la solution du tableur.

² Le tableau de résultat n'indique qu'une société alors qu'elles sont en fait 2 : Hewlett-Packard et Axa. Ces sociétés ont plusieurs expériences différentes dont une seule d'entre elles utilise un logiciel spécialisé. En fait, avec le jeu des coefficients de pondération, nous avons deux fois une demi-société qui utilise cette solution, soit une société en tout.

³ Nous recommandons au lecteur de voir le chapitre 9 pour une description et une analyse détaillées de la solution adoptée par l'expérience Maintenance Informatique chez Hewlett-Packard.

de très petite taille, elles n'offrent que rarement un support au client à échelle mondiale. Beaucoup de produits ne sont pas au point. Nous avons notamment reçu plusieurs disquettes de démonstration qui ne fonctionnaient pas correctement. Tous ces éléments n'incitent pas les sociétés françaises à investir dans de tels outils, surtout qu'ils sont en outre assez chers. L'intérêt de ces logiciels est qu'ils sont spécialement conçus pour les besoins d'un système ABC, ils sont bien présentés et sont très pédagogiques. Ils encadrent bien la démarche et permettent aux entreprises mettant en place cette méthode de suivre une approche bien structurée. En fait, ces logiciels sont des bases de données présentées et interfacées pour les besoins de l'ABC. Ils permettent notamment de sortir des rapports prédéfinis de résultats et des analyses comme le coût et la rentabilité des activités par exemple. Ces logiciels sont assez faciles à utiliser, ils demandent cependant du temps pour être paramétrés. En général, ils sont mis en place par des sociétés souhaitant utiliser l'ABC de façon durable. Ces sociétés ont souvent utilisé un tableur auparavant afin de bien stabiliser leur modèle avant de se lancer dans un outil plus sophistiqué.

- Le développement interne : ce cas est plus rare puisqu'une seule société l'utilise. Il s'agit de la SNCF qui a fait concevoir un système d'information comptable et financier. Notons que cette solution est un peu à part puisque dans les faits la SNCF n'a pas réellement adopté la méthode ABC.

- *La fréquence de calcul des résultats ABC :*

La solution informatique adoptée aura aussi un impact sur la fréquence de calcul des résultats ABC. Dans le tableau 11.21, nous pouvons voir que pour 8 cas sur les 28, les résultats sont calculés tous les trimestres (à noter le poids important de Hewlett-Packard, car en fait cela ne représente que 3 sociétés). Six expériences n'ont réalisé qu'un seul calcul des résultats : ABC a soit été abandonné, soit a rempli ses objectifs (des décisions ont été prises et il n'a pas été nécessaire de calculer les résultats une seconde fois, ou cela est prévu pour plus tard). Les sociétés qui calculent les résultats mensuellement sont en fait celles qui utilisent un logiciel fonctionnant sur gros système de type Oracle. En fait, elles sortent les résultats comptables tous les mois, donc les résultats ABC aussi. Les sociétés qui utilisent ABC en parallèle optent plutôt pour une fréquence de calcul moins élevée.

Tableau 11.21- Question 28 : Fréquence de calcul des résultats ABC

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Mensuel	6	5
Trimestriel	8	3
Semestriel	1	0 ¹
Annuel	3	3
Ponctuel	2	1
Résultats calculés une seule fois	6	2
Non réponse ou ne sait pas encore	2	1
Total	28	15

- *La fréquence et le mode de révision des activités :*

Le mode et la fréquence de révision des activités a un impact sur l'informatisation du système. En général, la nomenclature d'activités est révisée tous les ans (voir le tableau 11.22). Cela représente 12 cas sur les 28, mais on peut y ajouter bon nombre de ceux qui révisent leurs activités ponctuellement (6 cas sur les 28). En fait, les activités sont révisées au moment des budgets donc une fois par an, (voir le tableau 11.23), c'est-à-dire quand le contrôleur de gestion contacte les responsables opérationnels. C'est là qu'on lui fait part des modifications d'activités. Notons à ce sujet que 100% des entreprises interrogées font maintenir leur système ABC par le contrôle de gestion.

Tableau 11.22- Question 29 : Fréquence de révision des activités

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Trimestriel	1	0
Semestriel	1	0
Annuel	12	8
Ponctuel	6	2
Non applicable car modèle abandonné ou trop récent	6	3
Non réponse	2	2
Total	28	15

¹ En réalité, il s'agit d'une partie de société ayant plusieurs expériences différentes.

Tableau 11.23- Question 30 : Mode de révision des activités

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Au moment des budgets	13	8
Groupes de travail permanents	4	4
Entretiens	4	2
Non réponse	7	1
Total	28	15

- *Le logiciel conditionne-t-il les utilisations possibles de la méthode ABC ?*

Le tableau 11.24 croise le logiciel utilisé avec les objectifs atteints par ABC/ABM (en fait à quoi est utilisé le système). Cela permet d'essayer de comprendre s'il existe un lien entre les utilisations de l'ABC et le logiciel utilisé. Nous avons effectué une analyse de la corrélation à l'aide du test du Khi deux et nous observons qu'il n'y a pas de corrélation directe entre les utilisations de l'ABC/ABM et la solution informatique adoptée. Nuançons toutefois cette analyse en précisant que tous les logiciels permettent d'atteindre les objectifs cités, mais de façon différente. Certains outils seront plus ou moins adaptés suivant les utilisations.

Tableau 11.24- Questions 11 et 23 : Corrélation entre le logiciel utilisé et les objectifs atteints (en nombre d'expériences)

Objectifs atteint par l'ABC/ABM	Atteint (oui ou non)	Développement interne	Logiciel ABC micro	Logiciel sur gros système	Tableur + base de données	Tableur	Total
Calcul coût de revient des produits ou prestations de services	Oui		2	3	4	1	10
	Non	1	2	3	5	5	16
	Total	1	4	6	9	6	26
Calcul du coût des activités ou processus	Oui	1	3	3	9	5	21
	Non	1	1	3		1	6
	Total	2	4	6	9	6	27
Analyse des activités	Oui	1	1	3	7	5	17
	Non	1	3	3	2	1	10
	Total	2	4	6	9	6	27
Benchmarking	Oui		1	1	4	2	8
	Non	1	3	5	5	4	18
	Total	1	4	6	9	6	26
Reporting	Oui			2	3	1	6
	Non	1	4	4	7	5	21
	Total	1	4	6	10	6	27
Pilotage	Oui			1	2	2	5
	Non	1	4	5	7	4	21
	Total	1	4	6	9	6	26
Indicateurs de tableaux de bord	Oui			1	4	1	6
	Non	1	4	5	6	5	21
	Total	1	4	6	10	6	27
Changement d'organisation	Oui				3	3	6
	Non	1	4	6	7	3	21
	Total	1	4	6	10	6	27
Réorganisation des activités ou processus	Oui			2	4	1	7
	Non	1	4	4	6	5	20
	Total	1	4	6	10	6	27
Suppression des activités sans VA	Oui			1	3	2	6
	Non	1	4	5	7	4	21
	Total	1	4	6	10	6	27
Nouvelle politique de prix	Oui		1	1	2	2	6
	Non	1	3	5	7	4	20
	Total	1	4	6	9	6	26
Réorganisation du portefeuille client, nouvelle politique commerciale	Oui			1		1	2
	Non	1	4	5	9	5	24
	Total	1	4	6	9	6	26
Abandon de produits non rentables	Oui			1			1
	Non	1	4	5	9	6	25
	Total	1	4	6	9	6	26

En conclusion, il existe deux types principaux de modèles ABC suivant que le dispositif est intégré ou non au système d'information comptable :

- **Un modèle ABC intégré au système d'information comptable** : en général celui-ci comportera un grand nombre d'activités et sera mis en place sur une grosse partie de l'entreprise ou sur la totalité. Dans la plupart des cas ce type de modèle est implanté lors de la rénovation des systèmes d'information. Les projets sont plutôt pilotés par les services financiers.

- **Un modèle ABC fonctionnant en parallèle des systèmes d'information comptables.** Généralement, les modèles comportent un nombre d'activité moins élevé, et le périmètre d'analyse est plus restreint. Il se limite souvent à un service ou à une division de l'entreprise. Ce type de modèle est fortement utilisé et il résulte d'une véritable volonté des opérationnels ou des financiers d'avoir une vision transversale des coûts.

L'utilisation des résultats ABC est dans une certaine mesure conditionnée par le type d'outil informatique utilisé et par l'intégration ou non du modèle aux systèmes d'information comptables. En théorie, que le modèle ABC soit ou non intégré au système d'information comptable, on peut réaliser tous les types d'utilisation de la méthode ABC (calcul du coût des activités, mais aussi des objets de coûts par exemple). Il est cependant plus facile d'obtenir de la précision dans les résultats lorsque le modèle ABC est intégré. Cependant, dans ce cas, il sera moins souple et plus difficile à faire évoluer au gré des modifications de l'environnement et des créations d'activité. Un modèle intégré sera bien adapté pour réaliser des calculs de coûts par type d'objet de coût (comme les produits ou les clients). Un modèle non intégré conviendra bien pour réaliser des simulations d'évolution de coûts. Les opérationnels pourront l'utiliser localement assez aisément.

Le mode d'intégration aura une forte influence sur la pérennité des modèles ABC. Un modèle ABC intégré au système d'information comptable aura tendance à être utilisé dans la durée. Un modèle non intégré pourra plus facilement être abandonné, car il n'aura pas nécessité des investissements aussi lourds. Ainsi, un système intégré sera alimenté en données de façon régulière et automatisée. Ce ne sera pas le cas d'un modèle ABC non intégré au système d'information. Si l'investissement en temps au départ peut sembler plus léger, car il n'est pas nécessaire de travailler sur l'automatisation du modèle, par la suite il sera plus difficile de produire les résultats régulièrement. Il faudra, en effet, reconstituer les liens entre le système comptable traditionnel et le modèle ABC lors de chaque calcul des résultats ABC. Cela pourra entraîner l'abandon du modèle, car le calcul des résultats ABC pourra prendre beaucoup de temps et être assez complexe.

Section 5- Le mode de mise en oeuvre du changement provoqué par l'introduction de l'ABC

Cette section correspond à la piste de recherche numéro 5 :

5- Quel mode de mise en oeuvre du changement doit-on utiliser lors de la mise en place de l'ABC/ABM ?

La mise en place de l'ABC, et surtout de l'ABM nécessite de bien gérer le changement. Tout nouveau système de mesure et de gestion de la performance constitue une remise en cause des habitudes et peut entraîner beaucoup de modifications au sein de l'entreprise. Les salariés peuvent ressentir certaines craintes, comme celle de ne plus retrouver ses habitudes, ou une certaine perte de légitimité de leur rôle au sein de la société. Certains des cas étudiés ont finalement renoncé à mettre en place l'ABC (Boots, Facom) ou se sont limités à une étude (certaines expériences d'Axa, SNECMA, SOGEP).

- *Les raisons et le processus du choix de la mise en place de l'ABC/ABM :*

Nous avons d'abord cherché à comprendre quelles raisons avaient poussé l'entreprise à adopter l'ABC. Nous avons demandé aux personnes interrogées, quels étaient les reproches faits envers le système traditionnel de comptabilité et de contrôle de gestion (voir les résultats dans le tableau 11.25). Le reproche le plus important est la non-fiabilité du système (12 réponses sur 59). Celui-ci était de plus assez imprécis (9 réponses sur 59) et peu lisible (8 réponses). Tout ceci conduisait à remettre en cause un système dans lequel on ne pouvait plus avoir confiance. Huit personnes ont signalé que l'outil informatique était obsolète, il ne permettait pas d'obtenir des données rapidement, et les états comptables et financiers étaient présentés d'une façon rébarbative. Dans ce cas, l'ABC a été implanté dans le cadre de la refonte du système. Il s'agit des sociétés qui ont mis en place l'ABC sur toute l'entreprise, et qui ont opté pour l'intégration au système d'information comptable et financier (cas d'Air France Cargo, de France Télécom, de France 3, et du MATIF). Il n'est pas forcément nécessaire d'utiliser l'ABC pour répondre à ces déficiences, car tout système comptable et de contrôle de gestion bien conçu et utilisant un outil puissant peuvent y remédier. En revanche, 8 personnes ont déclaré que le système traditionnel ne permettait pas de réaliser de comparaisons, et 6 personnes ont dit que le système traditionnel n'était pas transversal. Dans ces deux cas, l'ABC constitue la réponse appropriée puisqu'il permet de réaliser des benchmarks en comparant le coût des activités, et donne une vision transversale de l'organisation.

Tableau 11.25- Question 2 : Reproches faits au système traditionnel¹

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Non fiable	12	10	3
Manque de précision du système	9	7	3
Manque de lisibilité et/ou visibilité	8	7	5
Outil informatique obsolète	8	4	4
Pas de benchmarks possibles	8	8	3
Système non transversal	6	4	2
Pas de calcul de rentabilité par produit	4	1	1
Pas de reproche	3	3	1
Lourdeur du système	1	1	1
Total	59	45	23

Nous avons également cherché à savoir de qui émanaient les reproches afin de déterminer qui étaient les initiateurs du changement. Le tableau 11.26 montre que 24 réponses sur 55 signalent que c'était surtout les comptables et contrôleurs de gestion qui se plaignaient de l'ancien système. Nous pouvons cependant préciser que cette réponse est à prendre avec précaution, car nous avons interrogé des contrôleurs de gestion en majorité. Cette question pouvait donner lieu à des réponses multiples, et les contrôleurs ont dit qu'ils se plaignaient du système (ce qui est très certainement vrai), mais ils ont parfois omis de citer d'autres catégories de professions de l'entreprise. Nous pouvons cependant conclure que dans les cas étudiés, le contrôle de gestion a joué un rôle important dans le cadre de l'initiation du changement.

Tableau 11.26- Question 3 : Qui faisait des reproches au système traditionnel ?²

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Comptables / contrôleurs de gestion	24	19	7
Direction Générale / Maison mère	10	8	6
Opérationnels	8	6	2
Direction financière	6	5	3
Tout le monde	5	3	3
Actionnaires / clients	2	2	1
Total	55	43	22

Le tableau 11.27 montre d'ailleurs que dans 15 cas sur 26, c'est le contrôle de gestion ou la direction financière qui a décidé la mise en place de l'ABC. Dans peu de cas la décision est venue des opérationnels (1 cas pour la direction de la production, et 5 cas pour le manager de l'organisation concernée). Nous pensons que cela est une représentation partielle de la réalité, car nous avons vu deux situations possibles : lorsque la décision de se lancer dans l'ABC émane de la communauté financière, la remise en cause du système de gestion est plus

¹ Question à choix multiple, le total des réponses est donc supérieur au nombre d'entretiens.

² Question à choix multiple, le total des réponses est donc supérieur au nombre d'entretiens.

fondamentale, et le projet ABC sera plus ambitieux. C'est pourquoi nous avons beaucoup d'expériences comme celles-ci dans notre échantillon : nous avons interrogé les sociétés dont les projets avaient des retentissements hors de l'entreprise¹. Le deuxième cas possible concerne les projets lancés par les opérationnels. Ils sont en général plus partiels, car ils ne concernent que la partie de l'entreprise à laquelle s'intéressent les opérationnels.

Tableau 11.27- Question 9 : Fonction du décideur de la mise en place de la méthode ABC

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Contrôle de Gestion / Direction Financière	19	15	7
Siège / Direction Générale	12	5	7
Manager de l'organisation	8	5	1
Direction de la Production	2	1	0
Total	41	26	15

Nous avons également cherché à savoir pourquoi les entreprises interrogées avaient opté pour l'ABC/ABM afin de déterminer les raisons ayant conduit au changement. Le tableau 11.28 montre que la nouveauté vient du suivi d'activité permis par l'ABC (8 réponses sur 44). Les méthodes traditionnelles ne permettent pas de s'intéresser au concept d'activité propre à l'ABC. Sept réponses ont signalé que l'ABC était un concept à la mode, et les personnes avaient lu des récits d'expériences réussies entreprises par d'autres sociétés. Elles se sont donc lancées dans des projets ABC en espérant obtenir des résultats d'une méthode « à la pointe » de la gestion. Sept réponses expliquent que d'autres projets existaient déjà dans l'entreprise ou le groupe, c'est pourquoi elles se sont elles aussi lancées dans de tels projets (effet de contamination). Ces réponses émanent plutôt du groupe Hewlett-Packard, car les projets sont indépendants les uns des autres, mais chaque organisation se fait fort d'avoir « son » projet, puisque cela semble donner satisfaction dans les autres secteurs du groupe.

¹ Pour constituer l'échantillon, nous avons répertorié des expériences dont on entendait parler dans des séminaires, ou dans des groupes de réflexion sur le contrôle de gestion, ou encore des expériences connues de personnes d'autres sociétés.

Tableau 11.28- Question 4 : Raisons du choix de l'ABC/ABM¹

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Permet un suivi par activité	8	7	3
Lu des exemples dans la presse / méthode à la mode	7	6	3
D'autres projets ABC existaient déjà dans le groupe	7	3	1
Refonte du Système d'Information	5	3	3
Meilleure affectation des coûts indirects	5	5	2
Imposé par le siège ou par le Ministère de tutelle	4	2	2
Autre	4	1	1
Permet de réaliser des Benchmarkings	2	2	2
Faisaient déjà de l'ABC	2	2	2
Total	44	31	19

A ce propos, le tableau 11.29 révèle que dans 13 cas sur 28, soit seulement 3 groupes ou sociétés sur 15, l'ABC existait déjà au sein de l'entreprise avant le lancement du projet auquel nous nous intéressions durant l'entretien. Il est certain qu'il sera plus facile d'opérer le changement dans un groupe ayant déjà d'autres expériences ABC. Cette méthode fera déjà partie des habitudes du groupe, et le personnel pourra se référer à des situations passées au sein de l'entreprise. A ce sujet, certaines personnes au sein d'Air France Cargo et de France Télécom ont déclaré que l'ABC ne constituait pas réellement une nouveauté puisque le suivi d'activité existait déjà dans l'entreprise avant le lancement du nouveau projet. Le personnel était ainsi déjà habitué à donner une répartition de son temps sur les activités.

Tableau 11.29- Question 13 : Existence d'expériences ABC/ABM antérieures au sein du groupe ou de l'entreprise

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Non	13	10
Oui	13	3
Oui, modèle déjà proche de l'ABC	1	1
Total	27	14

En matière d'initiation du changement, nous avons également demandé aux personnes interrogées de nous dire par quelle voie elles avaient entendu parler de l'ABC. Le tableau 11.30 montre que 13 expériences ont été lancées suite à la lecture d'un ouvrage ou d'un article sur les bienfaits de la méthode ABC. Huit expériences ont été initiées suite aux conclusions d'un cabinet de conseil qui a préconisé l'ABC/ABM pour remédier aux déficiences de la méthode utilisée auparavant. Enfin, comme nous le signalions plus haut, sept expériences (soit un groupe) ont été lancées dans un groupe qui possédait déjà d'autres expériences ABC réussies

¹ Question à choix multiple, le total des réponses est donc supérieur au nombre d'entretiens.

(cas de Hewlett-Packard). Notons donc que, bien souvent, la méthode ABC est perçue comme un élément novateur qui pourra amener des changements bénéfiques dans l'entreprise.

Tableau 11.30- Question 5 : Comment ont-ils entendu parler d'ABC¹

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Lecture d'un article ou ouvrage sur le sujet	17	13	7
Cabinet de conseil	13	8	8
Expériences au sein du groupe	11	7	1
Dans le cadre d'une formation	3	2	1
Maison mère / Ministère de tutelle	2	1	1
Expériences chez des concurrents ou d'autres sociétés	1	0	0
Total	47	31	18

- *Les mesures d'accompagnement du changement :*

Après avoir étudié les causes de la mise en place de l'ABC, donc des faits initiateurs du changement, venons en maintenant aux mesures prises pour réussir le changement amené par la mise en place de l'ABC/ABM. Notons ainsi que 11 sociétés sur les 15 étudiées ont fait appel à un consultant, et 3 à un stagiaire (voir le tableau 11.31). Bien souvent, l'introduction d'une personne extérieure à la société, si elle permet de bénéficier de main-d'oeuvre supplémentaire et de connaissances nouvelles, permet aussi de légitimer la mise en place d'une nouvelle méthode. Les décideurs de la mise en place de l'ABC pourront convaincre les salariés de la nécessité de cette approche en disant « ce n'est pas moi qui le dit, c'est l'extérieur (le consultant ou le stagiaire) ».

Tableau 11.31- Question 15 : Interventions extérieures

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Consultant	13	11
Stagiaire	9	3
Aucune intervention extérieure	6	1
Total	28	15

Une autre façon de bien réussir le changement consiste à bien former le personnel à la nouvelle technique. Nous avons demandé aux personnes interrogées de nous expliquer quelles actions avaient été entreprises à ce sujet. Le tableau 11.32 montre que si une entreprise sur les quinze n'a entrepris aucune action de formation, les autres ont utilisé divers moyens. Sept sociétés ont choisi des formations assez complètes : 5 ont élaboré des cours sur

¹ Question à choix multiple, le total des réponses est donc supérieur au nombre d'entretiens.

l'ABC diffusés en interne, bien souvent par le contrôleur de gestion, et 2 ont envoyé des membres de leur personnel dans des sociétés extérieures (dans ce cas, il s'agissait de formations sur le logiciel spécialisé en ABC). Nous n'avons retenu les réponses que liées directement à l'ABC, c'est-à-dire sur la méthode en elle-même ou sur le logiciel, uniquement si celui-ci est spécialisé en ABC. Ainsi, nous n'avons pas retenu les formations sur les logiciels intégrés fonctionnant sur gros systèmes qui ne sont pas dédiés à l'ABC uniquement. Quatre entreprises ont organisé des réunions de présentation bien structurées, dédiées uniquement à l'ABC : elles ont convié de nombreux salariés et, à l'aide de transparents, ont expliqué les principes de l'ABC, le déroulement du projet et l'intérêt de la méthode. Trois sociétés ont fait de la sensibilisation et ont uniquement présenté l'ABC dans des réunions non dédiées à l'ABC : par exemple, lors de comités de direction, le contrôleur de gestion fait une rapide présentation de la méthode et explique comment le projet va se dérouler.

Tableau 11.32- Question 16 : Formation à la méthode ABC/ABM

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Formations internes	9	5
Réunions de présentation	5	4
Sensibilisation	8	3
Formations externes	4	2
Aucune formation	2	1
Total	28	15

Par ailleurs, le rôle de l'équipe projet est très important en matière de réussite du changement. Le nombre de personnes dans l'équipe varie très fortement d'une société à l'autre. Cela va d'une personne à 28. Le tableau 11.33 révèle qu'en général les équipes comprennent moins de cinq personnes (dans 7 sociétés sur 15).

Tableau 11.33- Question 8 : Nombre de personnes dans l'équipe projet

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
De 1 à 5 personnes	17	7
De 6 à 10 personnes	5	3
Plus de 10 personnes	6	5
Total	28	15

Le tableau 11.34 montre que les équipes sont composées en majorité de contrôleurs de gestion (8 sociétés sur 15), ce qui va de pair avec le fait que l'échantillon comporte des expériences initiées plutôt par la communauté financière. Cinq sociétés ont allié des informaticiens à l'équipe, ceci surtout dans le cas où l'ABC est implanté dans le cadre de la refonte complète du système d'information financier et comptable. Notons que si peu de sociétés ont signalé que des opérationnels appartenaient à l'équipe projet, ceux-ci ont été largement consultés lors de la mise en place de l'ABC.

Tableau 11.34- Question 8 : Composition de l'équipe projet ABC/ABM

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Contrôleurs de gestion	17	8
Contrôleurs de gestion + opérationnels + informaticiens	7	5
Contrôleurs de gestion + opérationnels	4	2
Total	28	15

Nous avons examiné le rôle tenu par le valideur du projet ABC. L'équipe projet a, en effet, présenté les résultats de l'expérience à quelqu'un ou à un groupe de pilotage chargé de dire si les résultats étaient cohérents, et s'il fallait ou non continuer le projet. Cette personne ou ce groupe peuvent être différents de celle qui a décidé de lancer le projet. Le tableau 11.35 montre que 6 sociétés font valider leur projet par la communauté financière en interne (en général le chef du service contrôle de gestion, ou le directeur financier), ou par la direction générale (5 sociétés sur 15) dans le cas où le projet est de très grande envergure, ou quand il a été décidé par des personnes très haut placées dans la société.

Tableau 11.35- Question 9 : Fonction du valideur du projet ABC

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Contrôle de gestion / direction financière	14	6
Direction générale	5	5
Siège	3	3
Comité composé d'opérationnels	2	1
Manager de l'organisation	4	0
Total	28	15

Une des actions à entreprendre pour réussir le changement concerne la diffusion des résultats ABC. Afin de réussir, un projet ABC doit servir à prendre des décisions. Il faut en effet ne pas en rester à l'ABC, mais aussi aller vers l'ABM. Dans le tableau 11.36, on voit que 13 expériences sur les 28 ont diffusé les résultats auprès des responsables opérationnels (ce fut le cas chez Hewlett-Packard), ce qui est logique, car ce sont eux qui peuvent directement influencer sur le déroulement des opérations. L'ABC/ABM ne reste donc plus l'outil des contrôleurs de gestion. Six expériences ont distribué les résultats au manager de l'organisation, charge à lui de les diffuser à ses subordonnés s'il le jugeait utile. Dans ce cas, les sociétés ont considéré que ces chiffres étaient assez sensibles et ne pouvaient être distribués de façon large. Cinq expériences, soit 4 sociétés ont mis les résultats à disposition de beaucoup de personnes dans la société. Il s'agit des sociétés ayant décidé d'intégrer les résultats au système d'information, et de mettre en place l'ABC sur tout le groupe. C'est le cas du MATIF qui a jugé que si le personnel acceptait de fournir une répartition de son temps de travail et de le rentrer lui-même directement dans le système informatique, il fallait en retour que chacun puisse accéder aux résultats de la méthode. Chez France 3, l'optique a été assez

semblable et l'ABC a été perçu comme un moyen de décentraliser l'information de gestion et la prise de décision. Chez Océ Graphics, l'approche a été assez originale puisque cette société utilise les résultats hors des frontières de l'entreprise. Elle distribue à ses fournisseurs des rapports sur les performances de ces derniers afin par exemple de diminuer les délais ou d'améliorer la qualité des prestations délivrées.

Tableau 11.36- Question 32 : Catégories de personnes recevant les résultats ABC

	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Responsables opérationnels	13	5
Manager de l'organisation	6	2
Diffusion large	5	4
Contrôle de gestion	1	1
Direction générale	1	1
Maison mère	1	1
Non réponse	1	1
Total	28	15

Les expériences étudiées étaient souvent en cours de réalisation, aussi il était intéressant de savoir quelles étaient les évolutions prévues pour le futur. Cela permet d'avoir une vision sur la continuité du changement. Dans le tableau 11.37, on remarque que dans 7 expériences, la volonté est de fiabiliser l'analyse afin de s'assurer de la pertinence de l'approche utilisée. Pour cinq cas, un travail d'intégration de la méthode dans l'outil informatique va être réalisé de façon à automatiser la collecte des données et d'obtenir les résultats plus rapidement (c'est notamment une réponse faite par les personnes interrogées sur l'expérience de la Maintenance Informatique au niveau mondial chez Hewlett-Packard. Celles-ci souhaitent moins se focaliser sur la production des résultats qui prenait beaucoup de temps, et voulaient davantage s'occuper du passage vers l'ABM). Les personnes interrogées pour les six expériences restantes ne savent pas comment va évoluer le projet et n'osent pas se prononcer.

Tableau 11.37- Question 34 : Evolutions prévues pour le projet ABC/ABM¹

	Nombre d'entretiens	Nombre de cas	Nombre de groupes ou sociétés
Intégration dans l'outil informatique	10	5	2
Fiabilisation de l'analyse	10	7	4
Développer le projet	6	4	2
Pas de décision prise, NSP	6	6	2
Prendre des décisions	4	3	1
Revoir les prix	3	1	0
Simplifier le système	2	1	1
Elaborer les budgets	2	2	2
Aucune	2	2	1
Total	45	31	15

- *L'analyse des différentes étapes du changement au sein de Hewlett-Packard :*

Nous allons adopter la grille de lecture des cas utilisée par Peter C. Brewer². Celui-ci a analysé l'implantation de l'ABC chez Harris Semiconductor, et a conçu une matrice dans laquelle il distingue les facteurs influençant la mise en place de l'ABC/ABM tout au long des différentes étapes du changement³. Nous comparerons ses conclusions aux nôtres en appliquant cette grille à l'expérience *Maintenance Informatique* de Hewlett-Packard (voir le tableau 11.38). Il s'agit, en effet, de la seule expérience que nous ayons suivie d'un bout à l'autre sur une durée suffisamment longue (trois ans et demi).

¹ Question à choix multiple, le total des réponses est donc supérieur au nombre d'entretiens.

² Brewer Peter C., *A Case Study of an Activity-Based Cost Management System - Implementation at Harris Semiconductor, August 1996 (third draft)*, 39 p.

³ Nous avons présenté ces facteurs à la page 45

**Tableau 11.38- Les étapes de l'implantation de l'ABC/ABM chez Hewlett-Packard
(organisation Maintenance Informatique)**

Les facteurs précédés d'un (-) influencent négativement l'implantation, ceux précédés d'un (+) l'influencent positivement.

	Les 6 étapes d'implantation de l'ABC					
	Initiation	Adoption	Adaptation	Acceptation	Routinisation	Infusion
Facteurs individuels :						
Disposition vis-à-vis du changement	(+) Le manager de la maintenance informatique a vu une présentation de l'ABC dans un séminaire de formation.	(+) Embauche d'une stagiaire et équipe projet ABC mise en place		(+) Le manager américain de la maintenance informatique souhaite voir l'ABC utilisé dans les pays les plus importants.		
Bonne connaissance du travail et culture des processus		(+) Un responsable de la reingénierie des processus fait partie de l'équipe projet ABC.				
Investissement dans le rôle	(+) Le responsable du contrôle de gestion a déjà implanté ABC dans une autre organisation de Hewlett-Packard à Grenoble.	(+) L'Allemagne nomme une personne dédiée à la production des résultats ABC. (+) L'Europe embauche une personne dédiée entièrement au projet ABC.	(+) Les Etats-Unis embauchent deux personnes pour produire les résultats ABC. (+) La mise en place de l'ABC fait partie des objectifs des contrôleurs de gestion de tous les pays.		(+) L'Angleterre nomme un responsable de la production des résultats ABC.	
Support informel		(+) Les responsables financiers européens adoptent la méthode ABC.				

	Initiation	Adoption	Adaptation	Acceptation	Routinisation	Infusion
Facteurs organisationnels :						
Centralisation			(-) Divergences d'intérêts entre l'Europe (coût par activité) et les USA (coût par ligne de produit).			
Spécialisation fonctionnelle		(-) L'équipe ABC Europe est composée uniquement de financiers.	(+) L'équipe ABC Europe intègre des opérationnels en plus des financiers.			
Avantages du système	(+) Permet de comprendre les processus et les activités.	(+) Permet de réaliser des benchmarks entre les pays.	(-) L'activité est vue uniquement comme un moyen d'allocation des coûts sur les lignes de produits par les Etats-Unis, alors que l'Europe fait de la mesure de performance au niveau des activités.			
Communication interne		(+) Un manuel d'utilisation de l'ABC est conçu pour le projet.				
Investissements en formation		(+) Les pays Européens reçoivent une formation à Genève sur la méthode ABC (par consultant)	(-) Les nouveaux pays très éloignés (Japon) sont difficiles à former.	(+) Tous les pays vont en formation externe sur le nouveau logiciel ABC.		

	Initiation	Adoption	Adaptation	Acceptation	Routinisation	Infusion
Facteurs technologiques :						
Complexité pour les utilisateurs		(-) Les résultats ABC sont produits sur tableur et le fichier est un peu lourd à gérer et à comprendre par les nouveaux utilisateurs.	(+) Les résultats européens sont consolidés avec un gestionnaire de base de données (simplicité et faible coût). (-) La consolidation et les simulations sont centralisées au siège européen.		(+) Avec l'achat du logiciel spécialisé en ABC, les résultats ABC sont calculés directement par le siège mondial : diminution du travail pour les pays.	
Compatibilité avec les systèmes existants		(-) Difficulté de détermination du périmètre d'analyse ABC / quels coûts faut-il intégrer dans le modèle ?			(+) Les résultats calculés par le siège mondial sont extraits de manière centralisée et de façon beaucoup plus détaillée.	
Fiabilité de la représentation			(-) Les résultats ne sont pas toujours facilement comparables d'un pays à l'autre, car ils ne sont pas calculés exactement de la même façon.		(-) Les résultats sont discutés par les pays qui ne les ont pas extraits eux-mêmes.	
Améliorations par rapport au système existant		(+) Vision par activités et processus permettant de faire des benchmarks.		(+) Les résultats ABC servent pour l'établissement des prix.		
Pertinence par rapport aux décisions des managers			(+) Les résultats ABC permettent de comparer les pays entre eux et de comprendre d'où viennent les différences de coûts.	(-) Les résultats ABC ne sont pas toujours acceptés.		
Compatibilité avec les stratégies des firmes		(+) La mise en place de l'ABC fait partie des objectifs stratégiques.				

	Initiation	Adoption	Adaptation	Acceptation	Routinisation	Infusion
Facteurs liés aux tâches :						
Manque de clarté des buts			(-) Seuls certains pays se servent réellement des résultats ABC pour la gestion au niveau local.	(-) Lorsque les Etats-Unis sont entrés dans le projet, les buts du projet n'étaient pas clairs, et la façon de produire les résultats non plus.		
Variété			(-) Les résultats ne sont pas toujours très homogènes d'un pays à l'autre.			
Autonomie des travailleurs		(-) Les pays européens doivent utiliser le fichier fourni par le siège européen pour rentrer leurs résultats ABC. (+) Mais ils participent à l'élaboration de ce fichier dans le cadre de l'équipe projet.				
Facteurs externes :						
Hétérogénéité des demandes			(-) Le modèle européen était très standardisé et ne répondait pas toujours aux besoins locaux.		(+) Le nouveau logiciel permet de gérer deux niveaux de détail : agrégé pour la consolidation mondiale et détaillé pour les besoins locaux.	
Concurrence	(+) Le milieu informatique est très concurrentiel et nécessite de suivre les coûts.					
Incertitude de l'environnement	(+) Les rapides évolutions de l'environnement demandent des systèmes d'analyse des coûts souples et proches des opérationnels.					
Communications externes					(+) Les contacts avec les consultants pour le logiciel ont permis de valider certains choix.	

Nous pouvons comparer nos conclusions à celles de Peter C. Brewer. Ses conclusions sur l'étude du cas de Harris Semiconductor sont :

- *Le support du management interfonctionnel au plus haut niveau doit mener l'adoption et l'infusion de l'ABC/ABM. Cependant, ce support au plus haut niveau doit être contrebalancé par le besoin d'obtenir l'appropriation aux plus bas niveaux de l'organisation.* Il en est de même chez Hewlett-Packard. Certains pays n'étaient pas impliqués dans la production des résultats ABC tant qu'ils ne s'en servaient pas pour les besoins locaux du pays. Ainsi les pays les plus impliqués en Europe étaient la France et l'Allemagne qui avaient déjà un modèle local avant que le projet Européen ne démarre. L'Allemagne avait en outre nommé un responsable de la production des résultats ABC. Celui-ci avait plutôt un profil d'informaticien et savait bien comment extraire les données des systèmes d'information. Le coordinateur du projet ABC européen était Français et basé en France, et la France se servait beaucoup des résultats ABC. Elle a même constitué un groupe de travail « ABM » afin de prendre des décisions avec les résultats ABC. L'Italie se faisait fort, en tant que « petit pays » de produire les résultats et était un pays très dynamique. L'Angleterre était au départ très peu intéressée par les résultats ABC et il arrivait souvent que les chiffres envoyés par ce pays comportent des erreurs. Cette situation a évolué lorsque le projet est devenu mondial. Le manager mondial de la Maintenance Informatique a utilisé ABC pour comparer les résultats des pays et les managers. L'Angleterre a alors nommé un responsable des résultats ABC, et ceux-ci ont gagné en qualité.

- *ABC et ABM sont plus facilement adoptés quand un facteur d'urgence existe. Un tel facteur est créé par un environnement opérationnel concurrentiel, incertain, et hétérogène.* C'est parfaitement le cas chez Hewlett-Packard. Le milieu informatique est très fortement concurrentiel, et les technologies et le marché évoluent très vite. L'ABC/ABM s'est avéré être une méthode adaptée, car elle est souple (surtout qu'elle est déconnectée du système comptable). Elle est facilement compréhensible par les opérationnels qui peuvent être très réactifs par rapport aux résultats et prendre des actions très rapidement.

- *Il est bénéfique de créer un comité de pilotage transfonctionnel pour conduire la mise en place d'un ABC.* Au niveau européen, chaque pays a nommé un opérationnel responsable de fédérer les contacts au sein de son propre pays. Ainsi, il se charge de collecter les informations, et de mener les analyses auprès des responsables de toutes les fonctions (par exemple, la prise d'appels, la logistique, etc.).

- *Si l'effort d'implantation est bien organisé, supporté par le management et a lieu dans un contexte d'urgence, une approche révolutionnaire pour implanter ABC est plus appropriée qu'une approche évolutive.* Il en est de même chez Hewlett-Packard : le projet européen avait des délais assez courts et a produit les premiers résultats chiffrés dans les quatre mois. Cela a permis de motiver l'équipe, les sponsors, et les pays. Pour arriver à la mise en place effective au niveau mondial (infusion), le siège de Hewlett-Packard a acheté des licences d'un logiciel spécialisé à chaque pays et a extrait les données de façon autoritaire, ceci afin de produire les résultats plus rapidement et de façon plus automatisée. Le but était de faire en sorte que la production des résultats fasse partie intégrante du calendrier financier : les résultats ABC deviennent aussi importants que ceux issus du reporting traditionnel.

- Si le comité de pilotage crée une équipe projet qui inclue seulement du personnel issu de la finance et de la gestion du système d'information, les opérationnels de l'usine n'adopteront pas aussi bien l'ABC. Nous avons les mêmes conclusions chez Hewlett-Packard. Au départ l'équipe projet ne comportait que des financiers. Dans les trois mois il a fallu adjoindre des opérationnels à l'équipe, car eux seuls pouvaient définir précisément les activités et la façon d'extraire les informations dans les systèmes. Ainsi chaque pays avait deux représentants dans l'équipe : un financier (en général le contrôleur de gestion), et un opérationnel (en général un des subordonnés du responsable de la maintenance hardware du pays).

- La formation est critique pour l'implantation de l'ABC. Un système ABC peut être adopté avec un minimum de formation au niveau d'une usine (en supposant que le siège mène l'implantation). Cependant, les effets négatifs de cette formation insuffisante se verront à l'étape d'infusion de la mise en place de l'ABC. Hewlett-Packard a investi en formation, car il a embauché trois personnes dédiées au projet ABC : une coordinatrice pour l'Europe et deux aux Etats-Unis. Ces trois personnes ont assuré la formation des pays, soit en répondant aux questions, soit en allant former les nouveaux contrôleurs de gestion, managers ou opérationnels sur place. Elles ont aussi rédigé un manuel expliquant les principes théoriques de l'ABC/ABM, les définitions des activités, processus et inducteurs, et les caractéristiques de l'outil adopté chez Hewlett-Packard. Hewlett-Packard a aussi fait venir un consultant à Genève pour faire une présentation théorique de l'ABC au sein de l'équipe projet européenne. Cela a permis de s'ouvrir sur l'extérieur. Hewlett-Packard a aussi envoyé au moins deux personnes par pays (un opérationnel et un financier) en séminaire de formation chez le fournisseur du logiciel spécialisé en ABC. Le pays ayant reçu le moins de formation était le Japon (à cause de l'éloignement géographique), et cela entraînait des problèmes de communication, aussi un des coordinateurs du projet s'est finalement déplacé pour assurer de la formation sur place.

- Les facteurs technologiques contribuent à l'acceptation et à l'infusion de l'ABC/ABM. Les opérationnels, qui ont une culture process, comprennent que l'ABC offre une fiabilité de la représentation, une amélioration par rapport aux systèmes traditionnels, et des données plus pertinentes pour prendre des décisions. C'est aussi le cas chez Hewlett-Packard, mais dans une moindre mesure. Les opérationnels se servent de l'ABC, car ils participent largement à son élaboration, et l'activité est une notion qu'ils comprennent bien et qu'ils savent utiliser. Mais le système traditionnel n'était pas remis en cause, et il était déjà fortement utilisé. L'ABC vient seulement en complément. De plus, avant la mise en place de l'ABC, les opérationnels avaient souvent leurs propres tableaux de bord proches de l'ABC. Le lancement du projet a seulement permis de réunir dans un seul système les informations de tous les pays et de tous les opérationnels. Notons toutefois que certains tableaux de bord locaux n'ont pas disparu pour autant.

- Intégrer un système ABC au système de reporting financier motive les employés qui sont jugés sur des résultats financiers. Nous ne pouvons arriver aux mêmes conclusions puisque chez Hewlett-Packard, l'ABC n'a pas été intégré. Toutefois, les résultats ABC utilisent les informations du système financier ; les deux types d'analyses sont concordantes et sont complémentaires.

- Pour que l'ABM arrive au niveau opérationnel dans une industrie, il faut que les mesures basées sur l'ABC deviennent partie intégrante du langage utilisé pour évaluer et considérer la performance. Le personnel évalué sur des résultats financiers a tendance à attacher plus d'attention à l'ABC que celui dont l'évaluation n'est pas affectée par ABC. Hewlett-Packard a eu du mal à aller vers l'ABM et le chemin reste encore long à parcourir en la matière. Hewlett-Packard s'est d'abord focalisé sur la production des résultats chiffrés, donc sur l'ABC avant de faire de l'ABM. En revanche, les opérationnels se fient autant aux résultats financiers qu'aux résultats ABC.

- Il est important de veiller à faire évoluer le modèle ABC dans le temps. Cela motivera les utilisateurs, car ils n'auront pas l'impression que le développement du système ABC/ABM stagne. Nous arrivons exactement aux mêmes conclusions chez Hewlett-Packard. Le projet a d'abord été européen avec l'utilisation d'un outil souple et simple (tableur et gestionnaire de base de données). Les efforts se focalisaient sur la définition de la nomenclature d'activité, des processus, et des inducteurs. Quand les Etats-Unis, le Japon, et l'Australie sont entrés dans le projet, les efforts se sont focalisés sur la rapidité et la fiabilité de la production des résultats. Un logiciel spécialisé a été acheté. Cette implantation en deux phases a permis d'avoir des résultats rapidement (dans les quatre mois), et de bien définir le cadre, puis ensuite d'aller plus vite et de prendre des décisions.

- La définition du modèle ABC doit se faire en parallèle des besoins de la société. Définir trop d'activités trop tôt ne profitera pas à une société qui aura vite besoin d'améliorer la compréhension de la structure de coût de ses produits. Nous observons exactement la même chose chez Hewlett-Packard. Le modèle européen comportait dix-sept activités qui étaient les mêmes quel que soit le pays. Un an et demi plus tard (février 1997), le modèle ABC était devenu mondial et vingt-cinq activités étaient gérées au niveau consolidé. Mais la nomenclature comportait en fait environ quarante activités qui servaient au plus petit niveau de détail utilisé localement dans les pays. De plus le modèle ABC a intégré la notion de ligne de produits, et celle de type de contrat. Il aurait été impossible d'avoir ce niveau de détail dès le départ.

- L'accessibilité des données paraît affecter l'infusion de l'ABM dans une organisation. Les bénéfices retirés de la collecte et la manipulation des données doit excéder les coûts, et les travailleurs sur le terrain doivent pouvoir accéder aux résultats ABC s'ils contribuent au processus d'amélioration continue. Chez Hewlett-Packard, l'option choisie a été de permettre aux opérationnels, qui avaient fourni des données, d'accéder aux résultats ABC. Cela a permis d'améliorer la qualité des résultats, car les opérationnels n'hésitaient pas à faire part d'erreurs éventuelles ou d'évolutions à apporter dans la nomenclature d'activité en cas de modifications des pratiques ou de l'environnement. Cela a aussi permis aux commerciaux d'avoir une base pour l'établissement des prix, et aux opérationnels de pouvoir gérer leur activité en se comparant aux autres pays ou à la concurrence, ou d'analyser la progression des coûts des activités auxquelles ils participaient.

Nous voyons que nos conclusions sont très proches de celles de Peter Brewer hormis celles concernant l'utilisation de l'ABC par rapport aux résultats du reporting traditionnel. Ceci est compréhensible puisque chez Harris Semiconductor le système était intégré et pas chez Hewlett-Packard. Notons aussi que Harris Semiconductor appartient au domaine industriel, alors que la Maintenance Informatique chez Hewlett-Packard fait partie du secteur des services. **Nous concluons que le fait d'appartenir au domaine des services n'a que très peu d'impact en matière de gestion du changement apporté par la mise en place de l'ABC/ABM. C'est-à-dire que la gestion du changement s'effectuera de façon assez semblable à celle ayant lieu dans le domaine industriel. En revanche, la gestion du changement est un critère important à prendre en compte. Il peut, à lui seul, conditionner la réussite ou l'échec de la mise en place de la méthode ABC/ABM. La gestion du changement passe notamment par la nomination d'une équipe projet, par la formation et la communication, par le soutien du management et par la diffusion des résultats.**

Résumé du chapitre 11

Le dépouillement des réponses au questionnaire permet d'apporter des éléments de réponse pour chacune des cinq pistes de recherche. Ainsi :

1- L'appartenance au secteur des services joue-t-elle un rôle dans l'application de la méthode ABC/ABM ?

Nous pouvons conclure qu'il n'est en fait pas plus difficile d'appliquer l'ABC/ABM au secteur et aux activités de service. Ceci est renforcé par le fait qu'aujourd'hui, les prestations de service sont très standardisées, ce qui les rapproche du secteur industriel.

2- Les aspects culturels ont-ils une influence déterminante lors de la mise en place de la méthode ABC/ABM dans le domaine des services ?

Les aspects culturels jouent un rôle primordial dans la mise en place de l'ABC/ABM. Ils peuvent conditionner la réussite ou l'échec des projets. Bien souvent les entreprises de culture anglo-saxonne privilégient l'ABC, car elles donnent beaucoup d'importance à la gestion par les chiffres. Les entreprises françaises accordent aussi de l'importance aux chiffres, mais il n'est pas rare de voir des sociétés mettre en place l'ABM sans utiliser le volet ABC et la production de chiffres. Les aspects culturels sont importants dans le cadre de projets internationaux. Il semble difficile d'harmoniser totalement le langage et d'utiliser une liste d'activité commune. La meilleure solution semble être l'utilisation d'un langage à deux niveaux avec une base commune d'activités au niveau international et un niveau local souvent plus détaillé pour la gestion des spécificités du pays.

3- La mesure est-elle plus difficile à opérer dans le domaine des services ?

La difficulté de la mesure est un élément important à prendre en compte lors de la mise en place de la méthode ABC dans le domaine des services. Il est plus compliqué de mesurer les

activités de services, car elles varient plus que dans le domaine industriel. Cependant il existe deux éléments qui remettent en cause cette idée :

- les services sont de plus en plus standardisés et la mesure devient de plus en plus simple à opérer,
- il existe bien souvent de nombreuses mesures réalisées au sein des entreprises avant le lancement d'un projet ABC. Le suivi d'activité n'est pas novateur. Il s'agit d'un élément favorable conditionnant la réussite des projets ABC.

En revanche, si l'activité est assez facile à mesurer, il n'en est pas de même pour tout ce qui concerne la consommation d'activité réalisée par les objets de coûts. Les entreprises ne mesurent que rarement le nombre d'inducteurs d'activité par type de produit, de client, ou de canal de distribution.

Ainsi, dans le domaine des services, il ne sera pas beaucoup plus difficile de trouver des points de mesure pour calculer le coût des activités. Il sera en revanche plus ardu de mesurer les inducteurs d'activités et d'allouer le coût des activités sur les prestations de service.

4- Le mode d'intégration de l'ABC par rapport aux systèmes d'information comptables existants est-il un facteur conditionnant le succès de la méthode ABC ?

Il existe deux types principaux de modèles ABC suivant que le dispositif est intégré ou non au système d'information comptable :

- ***Un modèle ABC intégré au système d'information comptable*** : en général celui-ci comportera un grand nombre d'activités et sera mis en place sur une grosse partie de l'entreprise ou sur la totalité. Dans la plupart des cas ce type de modèle est implanté lors de la rénovation des systèmes d'information. Les projets sont plutôt pilotés par les services financiers.

- ***Un modèle ABC fonctionnant en parallèle des systèmes d'information comptables.***
Généralement les modèles comportent un nombre d'activité moins élevé, et le périmètre d'analyse est plus restreint. Il se limite souvent à un service ou à une division de l'entreprise. Ce type de modèle est fortement utilisé et il résulte d'une véritable volonté des opérationnels ou des financiers d'avoir une vision transversale des coûts.

En outre, l'utilisation des résultats ABC est dans une certaine mesure conditionnée par le type d'outil informatique utilisé, et par l'intégration ou non du modèle aux systèmes d'information comptables.

Le mode d'intégration aura une forte influence sur la pérennité des modèles ABC. Un modèle ABC intégré au système d'information comptable aura tendance à être utilisé dans la durée. Un modèle non intégré pourra plus facilement être abandonné, car il n'aura pas nécessité des investissements aussi lourds. Ainsi, un système intégré sera alimenté en données de façon régulière et automatisée. Ce ne sera pas le cas d'un modèle ABC non intégré au système d'information. Si l'investissement en temps au départ peut sembler plus léger, car il n'est pas nécessaire de travailler sur l'automatisation du modèle, par la suite il sera plus difficile de produire les résultats régulièrement. Il faudra, en effet, reconstituer les liens entre le système comptable traditionnel et le modèle ABC lors de chaque calcul des résultats ABC. Cela pourra entraîner l'abandon du modèle, car le calcul des résultats ABC pourra prendre beaucoup de temps et être assez complexe.

En matière d'outil informatique, il est possible d'utiliser un simple tableur lors de la phase pilote, de lui adjoindre ensuite un gestionnaire de base de données, puis d'opter soit pour un logiciel spécialisé en ABC, soit pour un logiciel intégré de comptabilité.

5- Quel mode de mise en oeuvre du changement doit-on utiliser lors de la mise en place de l'ABC/ABM ?

Le fait d'appartenir au domaine des services n'a que très peu d'impact en matière de gestion du changement apporté par la mise en place de l'ABC/ABM. C'est-à-dire que la gestion du changement s'effectuera de façon assez semblable à celle ayant lieu dans le domaine industriel. En revanche, la gestion du changement est un critère important à prendre en compte. Il peut, à lui seul, conditionner la réussite ou l'échec de la mise en place de la méthode ABC/ABM. La gestion du changement passe notamment par la nomination d'une équipe projet, par la formation et la communication, par le soutien du management et par la diffusion des résultats.

**CHAPITRE 12- LES PROPOSITIONS POUR UNE
METHODOLOGIE DE MISE EN PLACE REUSSIE DE LA METHODE
ABC AU DOMAINE DES SERVICES**

Nous arrivons au terme de cette recherche. Après une revue de la littérature et l'examen des situations existantes sur le terrain, il est maintenant possible de proposer une méthodologie d'implantation de la méthode ABC au domaine des services.

Comme nous l'avons vu, on peut exploiter cette méthode de différentes façons. Suivant l'utilisation faite, la maille d'analyse variera. Nous avons observé qu'il existe deux types de modèles : un modèle que nous qualifierons de « comptable », et un autre davantage tourné vers les opérationnels. Le modèle comptable correspond à l'intégration du dispositif ABC au système d'information comptable. En effet, nous avons noté dans l'étude que les modèles intégrés étaient généralement mis en place par une équipe pilotée par des financiers (comptables et contrôleurs de gestion). Le modèle opérationnel se réfère à une utilisation déconnectée du système d'information comptable (voir le tableau 12.1 pour les caractéristiques de chacun des modèles). Dans l'étude, ce type de modèle est plutôt mis en place par des opérationnels. Ceux-ci utilisent la méthode ABC pour compléter le système d'information comptable traditionnel, car celui-ci ne leur apporte pas toutes les informations nécessaires à la gestion de leur activité.

Tableau 12.1- Différences entre l'ABC intégré et l'ABC non intégré au système d'information

	L'ABC comptable (intégré au système d'information comptable)	L'ABC opérationnel (non intégré au système d'information comptable)
Nombre d'activités	Elevé.	Moins élevé voire faible.
Outil informatique utilisé	Outils assez lourds et puissants comme le progiciel comptable intégré, ou le logiciel ABC (dont on utilise la quasi-totalité des fonctionnalités).	Outils plus légers comme le tableur, voire le logiciel ABC (dont on n'utilise que les fonctionnalités les plus simples).
Application	En général, à toute l'entreprise.	Plutôt limitée à une organisation ou à un service de l'entreprise.
Description du modèle	<ul style="list-style-type: none"> - Modèle intégré au système comptable. - Permet une gestion décentralisée, car en général l'accès à l'information est possible dans de nombreux sites. - Modèle assez automatisé. 	<ul style="list-style-type: none"> - Modèle non intégré au système comptable. - Modèle comportant un nombre assez restreint d'activités parfois proche des processus. - Modèle assez souple évoluant au gré des modifications retenues par les opérationnels. - Modèle parfois encore assez manuel ou local.
Type de prestations de services l'utilisant	Plutôt pour les services standardisés ou de masse.	Plutôt pour les services sur mesure.
Type de société l'utilisant	Plutôt pour les grandes sociétés.	Plutôt pour les petites sociétés ou pour les grandes sociétés ayant choisi de limiter l'implantation de l'ABC à un service ou une organisation
Avantages	<ul style="list-style-type: none"> - La cohérence globale est assurée par l'utilisation d'un seul système. - La pérennité du système est assez élevée. 	<ul style="list-style-type: none"> - Système beaucoup plus souple et évolutif. - Peu coûteux. - En général, la notion de transversalité est utilisée.
Inconvénients	<ul style="list-style-type: none"> - La notion de transversalité n'est pas toujours utilisée, car la maille d'analyse pour définir les activités est souvent trop fine. On trouvera souvent la même activité dupliquée dans plusieurs services différents et la consolidation n'est pas toujours simple à réaliser (inducteurs différents). - Très lourd à mettre en place et très coûteux. 	<ul style="list-style-type: none"> - La cohérence entre les données issues de l'ABC et celles provenant du système comptable traditionnel n'est pas toujours respectée. - Plus difficile à maintenir dans le temps.
Sociétés de l'échantillon correspondant à chacun des types de modèles	Air France Cargo, Banque de France, Hôpitaux de Paris, France 3, France Télécom, MATIF, Océ Graphics, SNCF.	Axa, Boots, Facom, Secteur de la Presse, SNECMA, SOGEP, Hewlett-Packard.

Nous pouvons reprendre maintenant les caractéristiques intrinsèques des services qui les différencient du domaine industriel afin de déterminer les adaptations nécessaires à apporter lors de la mise en place de la méthode ABC dans le domaine des services.

- La prestation de service est difficile à déterminer et à délimiter. Elle est intangible et peut varier d'un client à l'autre.

⇒ La difficulté sera ici de déterminer le contenu de la prestation, donc les objets de coûts pertinents pour une analyse ABC. Tout système d'analyse des coûts est basé sur la représentation que ses concepteurs souhaitent se faire de l'entreprise. C'est à eux de déterminer les objets de coûts qu'ils préfèrent valoriser. Cela entraînera de longues discussions, mais les aspects calculatoires ne seront pas plus compliqués. Notons que la méthode ABC est très flexible. Les activités sont des briques de base qui permettent de calculer toutes sortes de coûts. Les activités sont, de plus, très bien comprises par les opérationnels. Ils peuvent réaliser eux-mêmes des simulations de calcul de coûts. Il leur suffit, par exemple, de savoir combien d'inducteurs d'activité sont consommés par les objets dont on cherche le coût. On peut très bien réaliser des simulations de coûts des objets de façon déconnectée du système comptable. Un simple tableur reprenant le coût unitaire des inducteurs, ainsi que le nombre d'inducteurs consommé par chaque objet de coût suffit.

- Les services sont **immatériels**. Ils périssent à l'instant même de leur production. La spécificité d'un service est qu'il **est produit au moment même où il est consommé**. On ne peut pas stocker, ni transporter un service. Les services ne peuvent donc être ni comptés, ni mesurés, ni inspectés, ni testés, ni vérifiés avant leur vente. Le domaine des services est le royaume de **l'invisible**. On ne voit pas physiquement ce qu'on doit mesurer.

⇒ La mesure est alors plus difficile à réaliser, car les services ne « laissent pas de trace ». On ne peut effectuer des nouveaux types de mesure *a posteriori*. Dans le cadre de la mise en place de la méthode ABC, cela aura une incidence. Si l'on désire effectuer des comptages pour calculer le coût des activités, comme par exemple le nombre d'heures passées par un ingénieur pour réparer des PC ou le nombre de piqûres effectuées par telle infirmière au cours du mois précédent, cela peut poser un certain nombre de problèmes. L'ingénieur ou l'infirmière ne se rappellent certainement pas exactement de ce qu'ils ont fait le mois précédent. Ils peuvent bien sûr retrouver l'information. L'ingénieur reprendra les dossiers des clients possédant un PC et ayant fait l'objet d'une intervention. Et l'infirmière consultera les dossiers des malades. Ils réaliseront tous les deux des comptages manuels et estimeront le

temps passé, mais c'est très long et fastidieux. La seule possibilité est que l'ingénieur ou l'infirmière soient prévenus avant le début de la période de référence pour les calculs des résultats ABC. Ils peuvent ainsi mettre en place un système de comptage. Dans le domaine industriel, il peut exister des difficultés de mesure, mais dans une proportion beaucoup moins forte. Ceci s'explique du fait que les produits sont physiques et peuvent être stockés un certain temps avant la vente, il sera alors plus facile de les compter. Par ailleurs, les processus sont plus standardisés et permettent d'utiliser des temps ou des quantités standards afin de reconstituer l'information *a posteriori*.

- **La proximité et l'interaction avec le client sont très fortes.** Leur processus de production ou prestation suppose une proximité et une interaction étroites entre prestataire et client ou usager pouvant aller jusqu'à la coproduction du résultat.

⇒ Les services sont beaucoup plus personnalisables que les produits industriels. Mettre en place l'ABC sera alors plus difficile, car il est nécessaire de trouver des activités et des objets de coûts qui représentent des tâches et des composantes homogènes. Si une activité représente des situations trop diverses, le coût unitaire de l'inducteur n'a aucune signification. La solution est ici de trouver la bonne maille d'analyse : il est recommandé de segmenter une activité en plusieurs parties, ayant chacune une homogénéité. A titre d'illustration, l'activité « *réparer sur le site* » pourra être segmentée en deux activités : « *réparer un PC sur le site* » et « *réparer un gros système sur le site* » lorsque le temps passé à réaliser ces deux opérations est très différent. Cette démarche risque, cependant, de complexifier le système ABC et d'engendrer un trop grand nombre d'activités dont le montant est trop faible. En outre, cela peut limiter le management transversal de l'entreprise puisque l'on risque d'obtenir une activité par service dans l'organisation. Il sera alors plus difficile de définir des processus regroupant ces multiples activités.

Une autre solution consiste à focaliser son attention sur les activités plutôt que sur les produits. Dans le domaine des services, les produits sont spécifiques et varient d'un client à l'autre, mais les activités sont généralement génériques. On utilise alors l'un des concepts fondateurs de la méthode ABC : on gère par les activités.

- Un service représente en fait du **temps** et ceci apporte une difficulté supplémentaire par rapport au domaine industriel. Le travail cesse d'être essentiellement un intrant générique et devient avant tout prestation de service, c'est-à-dire engagé dans une relation. Le travail est beaucoup moins automatisé et le rôle de chaque travailleur est plus spécifique, donc variable d'un individu et d'un client à l'autre. De même, il n'existe pas de fonction de production a priori. Il n'y a pas décomposition du produit en certaines composantes standards. Le service doit comporter l'adaptation à des besoins spécifiques qui ne peuvent se révéler qu'en cours de route.

⇒ Ceci aura un impact lorsque plusieurs acteurs entrent dans le processus de production du service : il y aura réellement coproduction, les différents acteurs doivent travailler ensemble et non simplement échanger des composantes bien déterminées, ceci afin de s'adapter aux besoins progressivement révélés du client. La difficulté d'application de la méthode ABC est de faire apparaître ces spécificités dans le système d'information. Aussi, les mesures doivent-elles faire appel au jugement des salariés de l'entreprise (temps passé, rapports sur les opérations effectuées pour tel ou tel client ou tel produit). Ces informations peuvent cependant déjà exister dans l'entreprise. Elles ne servent, en effet, pas uniquement à alimenter les résultats ABC (bien souvent elles sont aussi utilisées pour répartir la charge de travail entre les employés, facturer les clients, dimensionner un service, etc.). Il faut alors bien former le personnel à la méthode ABC de manière à lui montrer ses avantages et ses modalités d'utilisation. Le personnel peut être jugé sur des critères utilisant les résultats ABC de façon à faire vivre le système et obtenir de l'information de sa part.

- Bien que les produits et services vendus diffèrent en termes de degré de **standardisation**, la variation est beaucoup plus importante pour les services que pour les biens.

⇒ La difficulté est de déterminer les objets de coûts que l'on cherche à valoriser au travers de la méthode ABC et d'obtenir les informations chiffrées permettant d'allouer les coûts sur les objets (les inducteurs d'activité). De plus en plus les services se rapprochent du secteur industriel. Il est désormais essentiel de produire les services de la façon la plus standardisée possible. Même dans le domaine du sur-mesure, la standardisation est de règle. Le service sur-mesure associe à présent un ensemble d'activités standardisées, dont la combinaison varie d'un client à l'autre.

En outre, la forte interactivité avec le client est une source importante d'incertitude. Les entreprises de services tentent alors d'améliorer leur efficacité en standardisant leur mode de fonctionnement par l'isolement des processus de production des influences perturbatrices extérieures (principalement l'interactivité avec les clients), ou en normalisant les procédures internes à travers l'« industrialisation » de l'organisation par l'introduction de technologies tangibles (substitution de machines au personnel) ou intangibles (systèmes organisés, préplanifiés, qui se substituent aux prestations individualisées). Là encore, on est conduit à analyser les opérations de service à travers leur processus de réalisation plutôt qu'à travers le résultat de ce processus. Souvent d'ailleurs, on est amené à quantifier les services rendus en fonction des moyens engagés pour le réaliser, à défaut de disposer d'un moyen de mesure direct du résultat obtenu.

- La complexité et l'incertitude des activités de service se traduisent par le fait que les niveaux opérationnels ont à prendre des décisions habituellement dévolues aux niveaux supérieurs¹.

⇒ A tous les niveaux les problèmes posés ont tendance à être plus complexes et à présenter des solutions multiples, et donc à nécessiter des systèmes d'information plus sophistiqués. Un des intérêts essentiels de l'analyse d'activités, c'est-à-dire de l'identification des causes de l'existence des coûts, réside précisément dans le fait que les systèmes d'information qu'elle génère permettent parfaitement d'intégrer les dimensions stratégiques et opérationnelles, car ils produisent des informations directement utilisables en termes de prise de décision pour au moins deux raisons :

- le modèle explicatif de la formation des coûts est totalement cohérent avec les raisonnements stratégiques de type « resource-based », c'est-à-dire ceux qui cherchent à définir les avantages concurrentiels des firmes à partir de leurs capacités ou aptitudes internes ;

- l'introduction dans le modèle de la notion d'inducteur de coûts permet d'analyser les conséquences des décisions stratégiques, ce que les

¹ Cf. p. 55 dans Chauvey Jean-Noël, *L'analyse d'activités : un outil d'information stratégique pour les services*, *Revue Française de Comptabilité* n°279, juin 1996, pp. 51-59.

approches traditionnelles ne permettent pas lorsqu'on les applique dans les services.

- Les entreprises de service se caractérisent par une **forte prédominance des charges fixes** (plus des neuf dixièmes des charges totales)¹. Les coûts ne sont pas modifiés en courte période par les décisions de production de prestations supplémentaires, car tous les coûts sont engagés par la mise en place de la capacité de production, indépendamment de son utilisation effective.

⇒ Il en résulte qu'il est difficile de déterminer le coût d'une prestation prise individuellement. Le concept d'inducteur de coûts, au centre de l'analyse d'activités, permet de dépasser cette notion de charge fixe trop peu nuancée, par la prise en compte des divers types de décisions qui causent l'existence des coûts. L'analyse ABC intègre le fait que les activités sont générées par des décisions autres que le volume produit, et prend en considération d'autres inducteurs de coûts qui sont définis en fonction de différents « liens de causalité » pouvant exister entre les prestations et les ressources consommées génératrices de coûts. On peut ainsi mesurer directement l'impact de décisions structurelles (décision d'augmentation de la capacité de production, lancement d'une nouvelle gamme, renforcement de la normalisation des prestations, réaffectation des ressources, etc.).

Par ailleurs, il semble **difficile**, mais toutefois possible, **d'appliquer la hiérarchie des activités de Robin Cooper à un modèle ABC mis en place dans les services**². Rappelons qu'il distingue quatre catégories d'activités : des activités de *niveau unité*, c'est-à-dire liées au volume de production, des activités de *niveau lot*, des activités de *soutien au produit* et des activités de *soutien à l'installation*. La difficulté est liée au fait qu'il est moins aisé de distinguer nettement ce qui est activité de niveau lot et activité de niveau unité dans la mesure où chaque unité est quasi-unique dans le domaine des services. Il est moins facile de déterminer des lots homogènes. En revanche, la difficulté sera la même que dans le domaine industriel pour déterminer les activités de soutien au produit et celles de soutien à l'installation.

¹ Cf. p. 57 dans Chauvey Jean-Noël, *L'analyse d'activités : un outil d'information stratégique pour les services*, *Revue Française de Comptabilité* n°279, juin 1996, pp. 51-59.

² Cooper Robin, *Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités (1ère partie: Progrès récents de la théorie ABC)*, *R.F.C.* n°249, octobre 1993, pp. 59-68.

En ce qui concerne **les aspects culturels liés à la mise en place de la méthode ABC/ABM dans un cadre international**, nous avons vu que chaque pays possède ses spécificités :

- la culture locale entraîne des choix différents,
- les besoins et situations (activités) peuvent varier d'un pays à l'autre.

Bien que la culture d'entreprise puisse gommer en partie ces diversités, il n'est pas toujours évident de mettre en place un système ABC au niveau international. La meilleure solution à adopter pour allier à la fois l'intérêt local et l'utilisation au niveau global est d'utiliser deux niveaux de détail :

- **Un niveau agrégé qui sera commun à tous les pays.** Cela consiste en une nomenclature d'activités, de processus, d'objets de coûts et d'inducteurs commune. Elle permet ainsi d'effectuer des consolidations et des comparaisons entre les pays et d'établir une stratégie au niveau du groupe en s'appuyant sur les résultats ABC.
- **Un niveau plus détaillé pour la gestion locale.** Chaque pays a la possibilité de déterminer des sous-activités de niveau inférieur afin de suivre les spécificités de son pays.

Il est primordial de respecter ce modèle à deux niveaux. Nous avons observé que n'utiliser qu'un des deux niveaux n'était pas satisfaisant. En effet, l'utilisation unique du niveau agrégé dé motive les pays qui ne se reconnaissent pas complètement ou qui ne retrouvent pas les détails nécessaires à une bonne gestion au niveau local. En revanche, l'utilisation d'une nomenclature différente par pays, sans consolidation possible ne permet pas d'effectuer de comparaisons et de bénéficier de méthodes comme le benchmarking, ou le reengineering au niveau international, ni de s'appuyer sur l'ABC pour les choix stratégiques au niveau du groupe. On ne peut bénéficier non plus de l'opportunité d'acquérir des outils et plates-formes communs pour mettre en place la méthode ABC. Depuis peu, les outils informatiques permettent de gérer ces deux niveaux de détail. Les logiciels ABC prévoient même cette fonctionnalité.

De plus, **la gestion du changement** est un volet capital lors de la mise en place de la méthode ABC/ABM. Ceci d'autant plus que les hommes prennent plus d'importance dans le domaine des services que dans celui de l'industrie. Trois éléments doivent être absolument respectés :

- **Une volonté forte du management pour la mise en place de cette méthode.** Cela se matérialise par la nomination d'un comité directeur du projet ABC (parfois appelé sponsor). Seul le management peut amener le personnel à consacrer du temps à la mise en oeuvre d'un tel système. Cette impulsion doit être ferme, car il s'agit d'un projet de longue haleine et qui nécessite l'intervention de multiples acteurs dans l'entreprise. Ainsi, est-il nécessaire de rencontrer les salariés de nombreux services pour apprécier la pertinence des activités recensées et quantifier les ressources consommées. Une réflexion de l'ensemble des opérationnels, des financiers, et des spécialistes des systèmes d'informations doit être menée pour élaborer ce nouveau système. La méthode ABC/ABM offre de nombreuses possibilités d'application et il est fondamental de fixer en début de projet les objectifs du projet ABC afin d'appréhender au mieux la définition des activités et des inducteurs, de bien choisir la maille d'analyse et d'opter pour le bon outil.

- **Il faut bien former et communiquer sur la méthode et le projet.** La méthode ABC/ABM est relativement nouvelle et n'est pas encore totalement normalisée. L'équipe projet doit veiller à présenter la méthode aux acteurs au sein de l'entreprise. L'utilisation d'un vocabulaire commun permet aux personnes impliquées dans le projet de se comprendre. Cette bonne compréhension favorise alors leur implication dans le système.

De plus, les résultats intermédiaires, à savoir la liste des activités déterminée à la fin de la période des entretiens ou les premiers résultats chiffrés même non validés¹, doivent être diffusés au cours de la mise en place du système. Les critiques du personnel seront fructueuses en ce sens qu'elles amélioreront l'opérationnalité du dispositif. Le but est également pédagogique dans la mesure où le personnel suit pas à pas l'élaboration du nouveau système. Ainsi, l'utilisation ultérieure de ce dernier repose sur la confiance et la compréhension des résultats par les acteurs.

- **Le respect de chaque étape est essentiel.** Dans l'analyse de Shannon Anderson², reprise par Peter C. Brewer³, chacune des différentes étapes dans le changement

¹ En respectant les précautions d'usage, comme l'apposition de la mention « résultats non validés » par exemple.

² Anderson Shannon., *A framework for assessing Cost Management Systems changes : the case of Activity-Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993*, Journal of Management Accounting Research, 1995, pp. 1-51.

³ Brewer Peter C. (Miami University, Oxford, Ohio), *A Case Study of an Activity-Based Cost Management System - Implementation at Harris Semiconductor, August 1996 (third draft)*, 39 p.

(initiation, adoption, adaptation, acceptation, routinisation et infusion) se différencie par des caractéristiques et des outils spécifiques. La démarche est donc progressive. Son perfectionnement doit être échelonné dans le temps. Il ne faut pas chercher à aller trop vite. Il est très tentant de vouloir obtenir tout de suite des résultats très détaillés et d'utiliser un outil très perfectionné, mais si les mesures d'accompagnement et les analyses nécessaires n'ont pas été mises en oeuvre, les risques d'échec sont présents. Le lancement dans l'étape suivante nécessite d'être confiant dans les résultats de l'étape précédente. Ainsi, les activités sont d'abord définies. Une fois la liste stabilisée, on chiffre le coût des activités, de préférence à l'aide d'un outil simple et souple tel un tableur. Ainsi, l'équipe limite le temps de formation à un nouvel outil pendant cette phase du projet déjà très consommatrice en temps. Ultérieurement, le modèle sera développé en développant et affinant la liste des activités et les inducteurs ou le coût de certains objets. Dès lors, un investissement dans un outil plus élaboré (logiciel spécialisé en ABC ou progiciel intégré de comptabilité) est envisageable. Pour conclure, les utilisateurs doivent bien comprendre le fonctionnement du système de manière à comprendre l'origine des erreurs de calcul (Doit-on remettre en cause le coût des activités ou l'attribution de celui-ci sur les objets de coûts ?).

En outre, ***l'information existante doit être utilisée autant que possible.*** Un système ABC utilise à la fois des données financières et opérationnelles et nécessite beaucoup d'informations. Afin d'obtenir des résultats rapidement et de ne pas trop développer de points de mesure supplémentaires, il convient de rechercher si l'information qui alimente le système n'est pas déjà présente au sein de l'entreprise. Bien souvent, en effet, les opérationnels n'ont pas attendu l'arrivée de l'ABC pour mettre en place des rapports locaux leur permettant un suivi d'activité. L'ABC a l'avantage d'intégrer la multitude et la quasi-totalité de ces rapports locaux dans un système unique apportant aussi une vision transversale. L'utilisation de l'information existante permet aux salariés de retrouver les informations qu'ils ont l'habitude d'utiliser et dans lesquelles ils ont confiance.

Rappelons que notre modèle comporte cinq dimensions d'analyse. Nous sommes maintenant en mesure de quantifier l'importance de chaque dimension dans la mise en place de la méthode ABC/ABM dans le domaine des services.

Nous proposons la classification suivante de nos cinq domaines d'analyse (dans l'ordre croissant d'importance) :

- 1. Intégration du dispositif ABC au système d'information comptable.**
- 2. Aspects culturels.**
- 3. et 4. Difficulté de la mesure et domaine des services.**
- 5. Gestion du changement.**

Nous positionnons l'intégration du dispositif ABC au système d'information comptable en première place, car cela influence fortement la physionomie du modèle, notamment son niveau de détail. Cela conditionne également le fait que le modèle sera utilisé dans la durée (dans le cas de l'intégration) ou parfois pendant peu de temps (cas du fonctionnement en parallèle).

Les aspects culturels viennent en deuxième position. Ils influencent fortement la nomenclature d'activité, le niveau de détail, mais aussi les utilisations faites des résultats. Dans un contexte international, le benchmarking sera fortement utilisé. Il le sera moins pour une application nationale.

Nous positionnons deux domaines d'analyse en troisième position, car ils sont très liés. La difficulté de la mesure est plutôt plus complexe dans le domaine des services. Notamment, il sera plus difficile de mesurer les inducteurs d'activité permettant de rattacher le coût des activités aux objets de coûts.

La gestion du changement arrive en dernière position. Dans le domaine industriel, celle-ci s'opérerait de façon quasi-identique. Il faut respecter les grands principes de gestion du changement applicables à toute mise en place d'un dispositif de comptabilité de gestion et d'un modèle de mesure de la performance.

Nous proposons donc la méthodologie suivante pour mettre en place la méthode ABC dans le domaine des services (voir le tableau 12.2).

Tableau 12.2- Les étapes à respecter lors de la mise en place de l'ABC dans le domaine des services

<p>Déterminer les sponsors du projet.</p> <p>Fixer les objectifs du projet.</p> <p>Mettre en place une équipe projet avec au moins un financier, un opérationnel et une personne connaissant bien les systèmes d'information.</p> <p>Déterminer un planning précis.</p> <p>Faire une première présentation et formation sur la méthode ABC/ABM et sur les objectifs du projet (plutôt destinée à l'équipe projet et aux personnes interrogées).</p> <p>Lister les activités et les processus.</p> <p>Faire un premier calcul du coût des activités en utilisant des outils simples comme un tableur par exemple.</p> <p>Choisir les inducteurs et en chiffrer le nombre.</p> <p>Faire valider les premiers résultats chiffrés.</p> <p>Effectuer des corrections.</p> <p>Refaire un calcul des résultats.</p> <p>Déterminer les objets de coûts et faire un premier calcul simplifié.</p> <p>Diffuser les résultats.</p> <p>Faire une deuxième formation plus large du personnel sur la méthode ABC/ABM et sur les objectifs du projet.</p> <p>Choisir l'outil définitif.</p> <p>Intégrer les résultats dans l'outil.</p> <p>Affiner le modèle (plus d'activités, utilisation d'inducteurs plus précis, mise en place de points de mesure supplémentaires).</p> <p>Faire un premier calcul des résultats avec l'outil définitif.</p> <p>Diffuser les résultats.</p> <p>Utiliser le système de façon régulière.</p> <p>Ne pas négliger le volet ABM tout au long de la mise en place de la méthode et surtout faire en sorte que les résultats soient utilisés.</p>

Cette démarche s'applique au cas d'une entreprise souhaitant utiliser l'ABC/ABM de façon durable. Il faut savoir que d'autres cas peuvent se présenter, les étapes prendront alors plus ou moins d'importance :

- il est possible de ne pas intégrer les résultats dans un outil sophistiqué ; les étapes 15, 16, 17, et 18 seront alors à supprimer ;

- les entreprises peuvent ne réaliser qu'un seul calcul des résultats ABC ; lors d'une étude ponctuelle, les étapes 6, 7, 8, 9, 10, 11, et 21 seront alors primordiales ;

- il est possible de faire de l'ABM sans faire de l'ABC, c'est-à-dire sans chiffrer le coût des activités. On se focalisera alors surtout sur les étapes 1, 2, 3, 4, 5, 6, et 21.

La chose à retenir est que l'ABC/ABM est une méthode assez modulable. On peut l'utiliser dans de multiples cas, le plus important étant de fixer au départ les objectifs du projet afin de savoir tout de suite vers quelle direction aller, et sur quelles étapes se focaliser.

CONCLUSION

Si les services possèdent certaines spécificités par rapport au domaine industriel, l'application de l'ABC/ABM y est possible. Cela nécessite certaines adaptations très légères, surtout dans la partie calculatoire, et plutôt dans l'étape d'affectation des charges aux objets de coûts, car l'extrant n'est pas toujours facile à définir et il peut varier d'un client à l'autre et d'un salarié à l'autre. Notons que la relative facilité de l'application de la méthode ABC/ABM au domaine des services est liée à la standardisation croissante dans les entreprises. Les services peuvent être sur-mesure, mais les activités qui les composent le sont de moins en moins.

Nous avons proposé une démarche d'application de la méthode ABC au domaine des services. Nous pensons toutefois que ces étapes peuvent tout aussi bien s'appliquer à une mise en place dans le secteur industriel. Le secret de la réussite de l'application de l'ABC/ABM dans les services est lié à la qualité du système de mesure, à la volonté de l'entreprise d'utiliser cette méthode, et à mettre en place l'ABM, c'est-à-dire à tirer pleinement partie des résultats ABC.

La standardisation croissante des services et l'évolution des outils informatiques et des systèmes de mesure atténuent les différences entre les domaines industriel et les services. Il aurait été autrefois plus compliqué d'appliquer l'ABC/ABM au domaine des services que ça ne l'est aujourd'hui.

En bref, nous pensons qu'aujourd'hui, la différence entre l'application de l'ABC/ABM entre le domaine des services et le secteur industriel n'est plus un vrai débat. Industries et services se ressemblent de plus en plus en ce sens que les services deviennent aussi standardisés que l'industrie, et que l'industrie propose une variété de couples produits-services de plus en plus importante. On n'achète plus un produit, mais un produit plus les services qui lui sont associés. En revanche, nous pensons que la méthode ABC est particulièrement bien adaptée au domaine des services dans lequel la définition du produit est délicate et dans lequel le produit n'est pas fabriqué à l'avance. On peut ainsi gérer par les activités plutôt que de chercher à se focaliser sur les produits. En fait, dans le domaine des services, c'est plus un portefeuille d'activités qui est offert au client, qu'un produit.

Comme toute recherche, la nôtre comporte des limites. La première concerne le fait que la méthode ABC/ABM est encore assez récente et que l'application au domaine des services l'est encore plus. La recherche sur la méthode ABC/ABM, d'une part, et sur le domaine des services, d'autre part, est cependant très riche. Cela nous a permis d'emprunter des éléments aux dispositifs théoriques de ces deux domaines de recherche et d'améliorer la base théorique de nos travaux. Comme avec toute méthode assez innovante, il est assez difficile de trouver des applications sur le terrain. Il a ainsi été assez délicat de déterminer l'échantillon. Il fallait trouver des sociétés dans le domaine des services ou ayant des activités de services au sein d'un environnement industriel, ayant implanté la méthode ABC depuis suffisamment longtemps pour que l'on puisse analyser les premiers résultats et mesurer le taux d'adoption (le nombre d'entreprises n'ayant pas abandonné leur projet ABC par rapport au nombre total des entreprises s'étant lancé dans une expérience ABC). Nous y sommes

arrivée, mais nous avons observé des sociétés qui communiquaient sur le sujet lors de séminaires de formation, ou qui étaient suffisamment importantes ou connues pour que les projets ABC aient des retentissements hors des murs de l'entreprise. Cela introduit un biais, car ce sont généralement les sociétés qui réussissent leurs projets qui en parlent. Ce biais a été contrebalancé par le fait que nous avons quand même observé des échecs au sein de notre échantillon, et nous avons étudié en profondeur les expériences du groupe Hewlett-Packard (certaines sont des succès, mais il y a également eu des échecs).

Le champ de notre recherche est très large puisqu'il englobe notamment la méthode ABC/ABM, le domaine des services, les aspects culturels au niveau international, et la gestion du changement. Nous jugeons qu'il était primordial d'avoir une vision aussi large, mais cela complique la recherche, car il est parfois difficile de déterminer à quel élément sont liés les résultats de notre étude. Nous devons mesurer les interrelations entre les différents thèmes abordés. Par exemple, pourquoi rattacher la réussite d'un projet ABC à la bonne organisation de l'équipe projet, plutôt qu'à une bonne gestion du changement, ou à une bonne qualité du système d'information ? Cependant nous nous sommes focalisée sur le coeur de notre sujet : l'ABC dans les services, et nous avons structuré notre recherche afin de la compléter en travaillant dans des domaines connexes.

En outre, ayant été impliquée dans deux expériences, celle de France Télécom, et celle de Hewlett-Packard, on pourra nous dire que nous ne possédons plus un oeil tout à fait objectif. Les situations observées ont heureusement été très différentes. Des réussites, mais aussi des échecs ont pu être analysés. Une compréhension objective du fonctionnement de la méthode a pu être réalisée quand elle est intégrée au système d'information (chez France Télécom) ou quand elle ne l'est pas (Hewlett-Packard), quand elle est appliquée à tout le groupe (France Télécom), ou quand les expériences se limitent au plus à une organisation (Hewlett-Packard).

Cette recherche apporte de nombreux éléments sur la façon de mettre en place et de réussir un projet ABC dans le domaine des services. Elle analyse en profondeur les caractéristiques des expériences et les critères à prendre en compte. Nous avons observé qu'une des difficultés consistait à mesurer le temps homme. Nous voyons là l'opportunité de mener une nouvelle recherche. Il reste encore un terrain d'investigation très ouvert pour proposer des solutions en matière de mesure du temps homme : Quels outils utiliser ? Comment déterminer la fiabilité de la mesure ? Comment faire accepter la mesure du temps homme par le personnel de façon à ce que celui-ci coopère ?

Institut de Recherche en Gestion (I.R.G.)
de l'Université Paris XII (Paris Val de Marne)

Thèse pour le doctorat es Sciences de Gestion
Présentée et soutenue le 4 décembre 1997
par **Isabelle LACOMBE**

Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM
dans le domaine des services :
applications dans un cadre multinational

Tome 2 : Annexes et bibliographie

Directeur de recherche :

Pierre-Laurent BESCOS, Professeur au groupe E.S.C.P.

Jury :

- Alain BURLAUD, Professeur au C.N.A.M.
- Gérard KOENIG, Professeur à l'Université Paris XII (Paris Val de Marne)
- Michel LEBAS, Professeur au groupe H.E.C.
- Pierre MEVELLEC, Professeur à l'Université de Nantes
- Jacques MISSELIS, Responsable du Programme Education-Recherche chez Hewlett-Packard

ANNEXES

TABLE DES ANNEXES

Annexe 1- Typologies des produits, activités et processus	362
Annexe 2- Exemple de calcul de coût de revient utilisant les activités au lieu de la simple unité d'oeuvre « heures de main-d'oeuvre »	365
Annexe 3- Indices de la distance hiérarchique (IDH) pour 50 pays et 3 régions	366
Annexe 4- Indice du contrôle de l'incertitude (ICI) pour 50 pays et 3 régions	367
Annexe 5- Les différences culturelles entre la France et la Grande-Bretagne	368
Annexe 6- Tableau des contrastes Européens	369
Annexe 7- Analyse comparée des processus de contrôle en management de la Grande-Bretagne, de l'Allemagne et de la France	371
Annexe 8- Les disparités culturelles liées aux différents courants de recherche en gestion ..	373
Annexe 9- La position de 50 pays et 3 régions sur l'échelle de la distance hiérarchique et du contrôle de l'incertitude de Geert Hofstede	378
Annexe 10- La culture d'organisation, considérations générales et étapes essentielles de sa modification.....	379
Annexe 11- Les quatre phases de la transformation de certaines activités de services	381
Annexe 12- Les normes ISO	382
Annexe 13- Présentation de quelques applications ABC aux sociétés de services	383
Annexe 14- Présentation de quelques applications ABC à des activités de service au sein des entreprises.....	406
Annexe 15- Questionnaire sur la méthode ABC/ABM	426
Annexe 16- Les courants positivistes et constructivistes	445
Annexe 17- Les sept règles d'or du HP Way	448
Annexe 18- Fiches de présentation des études de cas	449

Annexe 1- Typologies des produits, activités et processus
--

Philippe Lorino propose les typologies suivantes¹:

Typologie des activités par nature (type de savoir-faire auquel l'activité fait appel, logique de performance, objectifs poursuivis) :

- *Les activités de conception* : il peut s'agir de la conception d'un produit, d'une prestation de service, d'un processus de production, d'une organisation. Des exemples de ce type d'activités sont : les activités d'étude, de développement, d'industrialisation, d'ingénierie, d'organisation...

L'impact de ce type d'activités sur la performance économique s'exerce surtout à travers d'autres activités, qui ont lieu ailleurs et plus tard. Les activités de conception coûtent ou rapportent par l'influence qu'elles exercent sur les dépenses et les revenus d'autres activités opérationnelles qui ont lieu en aval. Il y a souvent un décalage de temps important entre les activités de conception et leurs effets ressentis en aval (impact économique qualifié d'"externe"). Le pilotage de ces activités doit donc prendre en compte les impacts externes. Les activités de conception sont assez peu répétitives et nécessitent des méthodes de gestion orientées vers l'optimisation globale d'enchaînements d'activités dans le temps (gestion de projet, design for cost, analyse de la valeur, déploiement de la fonction qualité ("QFD"), tagushi) plutôt que des méthodes classiques de gestion opérationnelle à court terme (comme le recours aux standards, par exemple).

- *Les activités de réalisation* : elles consistent en la réalisation d'une mission opérationnelle de nature récurrente, depuis les diverses étapes d'une fabrication industrielle jusqu'à l'émission de factures aux clients, en passant par les visites aux clients et prospects, la négociation des contrats avec les fournisseurs, la tenue des comptes, l'expédition, la paye du personnel...

Ces activités ont un "impact économique interne" et sont assez répétitives avec un output assez facilement mesurable, elles répondent donc assez bien aux techniques de gestion opérationnelle.

- *Les activités de maintenance* : sont les activités de maintenance au sens large des ressources permanentes de l'entreprise (équipements, informatique, formation du personnel, recherche technologique visant à maintenir un portefeuille...).

Ces activités utilisent des procédures assez répétitives (maintenance périodique programmée par exemple), mais aussi des démarches non répétitives (diagnostic par exemple), elles sont donc intermédiaires entre activités de conception et de réalisation. Leur impact économique externe est primordial (par exemple, la maintenance exerce une influence économique plus importante par le taux de disponibilité des équipements que par le niveau de ses dépenses propres), mais le décalage dans le temps entre l'activité et ses effets est moindre et les enjeux de productivité immédiats sont plus importants que dans les activités de conception.

¹ Cf. pages 68 à 70 dans Philippe Lorino, Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

- *Les activités "discrétionnaires"* : elles sont non répétitives, relativement ponctuelles et décidées au coup par coup (exemple : acquisition d'un brevet, lancement d'une campagne publicitaire). Elles portent leur fin en elles-mêmes, mais, si leur importance le justifie, elles peuvent relever d'une gestion de projet.

Typologie des activités par types de déclenchement :

- *Activités "autonomes"* : sont déclenchées par les réalisateurs de l'activité eux-mêmes (exemple : maintenance préventive). L'efficacité de programmation fait partie intégrante de la performance de l'activité, et en constitue une composante essentielle.

- *Activités "commandées"* : sont déclenchées par un ordre venant de l'extérieur de l'activité (exemple : la facturation). La programmation de l'activité étant imposée, cette activité ne fait pas partie du pilotage de l'activité, qui peut développer l'efficacité d'exécution, mais pas l'efficacité de programmation.

Typologie des activités par types de positionnement dans l'allocation :

- *Activités primaires* : celles dont l'output est "directement" affecté au produit, grâce à l'identification d'une unité d'oeuvre pertinente pour relier l'activité au produit.

- *Activités secondaires* : celles dont l'output est destiné à une ou plusieurs autres activités (par exemple, la maintenance d'une cellule d'usinage, dont le coût est affecté à l'activité usinage). Ces activités ont leurs propres unités d'oeuvre qui servent à mesurer leur productivité et leur coût unitaire, mais ne jouent aucun rôle dans l'allocation aux produits.

Typologie des processus (en fonction de l'importance de leur durée) :

- *Processus opérationnels* : durée globale courte, comme par exemple le flux de matière dans une entreprise industrielle.

- *Processus stratégiques* : durée globale longue, comme par exemple le cycle de vie du produit.

Typologie des processus (en fonction de la nature de leur output) :

- *Output matériel* : comme par exemple le processus de fabrication.

- *Output informationnel*.

Pierre Mévellec propose la typologie suivante¹ :

Typologie des activités :

¹ Cf. p. 92 dans Pierre Mévellec ; *Outils de gestion - La pertinence retrouvée*, Editions comptables Malesherbes, Paris, Octobre 1991, 198 p.

- activités directes ;
- activités indirectes principales ;
- activités indirectes auxiliaires.

Selon Philippe Lorino, il existe trois types de niveaux d'activité¹:

- *Standard* : niveau d'utilisation de la capacité jugé "normal", d'un point de vue technico-économique (par exemple, 80% de la capacité nominale d'une installation). Ce devrait être le niveau d'utilisation planifié lorsqu'a été décidé l'investissement dans cette capacité ;

- *Programmé* : budgété, il s'agit d'une décision de gestion qui peut parfois programmer la sous-utilisation de certaines capacités (par exemple, en conjoncture creuse, avec prévision de reprise assez proche) ;

- *Réel*.

Selon lui, la surcapacité devrait toujours être appréciée par référence au niveau standard d'utilisation, et non au niveau budgété. Si le niveau réel d'utilisation se situe en dessous du niveau budgété, le coût de surcapacité se décomposera en coût de surcapacité programmée (dû à la différence entre standard et budgété), assumé par les planificateurs, et coût de sous-activité (dû à la différence entre budgété et réel), imputable aux erreurs de prévisions.

Robin Cooper et Robert S. Kaplan proposent la hiérarchie des frais ci-dessous qui peut s'apparenter à une typologie des activités²:

La hiérarchie des frais

ACTIVITES	CHARGES
Activités de soutien au fonctionnement des installations	Gestion de l'usine Bâtiments et sols Chauffage et éclairage
Activités de soutien à la fabrication du produit	Etude des méthodes industrielles Caractéristiques du produit Changements de technique Amélioration du produit
Activités au niveau des lots de production	Montages Mouvements de matériaux Ordres d'achats Inspection
Activités au niveau de l'unité individuelle de production	Main-d'oeuvre directe Matériaux Coûts machines Energie

¹ Cf p. 36 dans Philippe Lorino ; *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

² Cf. p. 109 dans Cooper Robin, Kaplan Robert S. ; *Mesurez mieux vos prix de revient*, *Harvard l'Expansion*, n°62, automne 1991, p. 106-112.

Annexe 2- Exemple de calcul de coût de revient utilisant les activités au lieu de la simple unité d'oeuvre « heures de main-d'oeuvre »¹							
Produit	Volume annuel	Matières F/unité	H. M. OE par unité	H. mach par unité			
P1	10	6	0,5	0,5			
P2	100	6	0,5	0,5			
P3	10	18	1,5	1,5			
P4	100	18	1,5	1,5			
Spécifications techniques des produits (décomposition en activités) :							
Produit	Francs Matières	Heures MOE	H. Mach.	Lancements	Commandes	Manuten-tions	Nbre pièces
P1	60	5	5	1	1	10	5
P2	600	50	50	3	3	30	5
P3	180	15	15	1	1	10	5
P4	1800	150	150	3	3	30	5
Total	2640	220	220	8	8	80	20
Frais généraux des activités	264	2200	3000	960	1000	200	2000
Total des frais généraux à allouer : 9924 francs							
Si l'allocation des frais généraux est réalisée uniquement sur la base des heures de MOE : chaque heure de main-d'oeuvre « emporte » avec elle, vers les produits, $9924/200 = 49,62$ F/h MOE ; donc chaque produit reçoit le composant frais généraux, indiqué ci-dessous, qui s'ajoute au coût matière direct, qui n'est pas affecté par la méthode.							
P1 reçoit 22,55 F par unité							
P2 reçoit 22,55 F par unité							
P3 reçoit 67,66 F par unité							
P4 reçoit 67,66 F par unité							
Si, en revanche, on décompose en trois niveaux d'activités : celles représentées (a) par la MOE (dans laquelle, vus les chiffres, on incorporera les frais généraux liés aux matières (b) par le nombre deancements (qui va donc englober à la fois les coûts causés par le nombre deancements, mais aussi ceux causés par le nombre de commandes à traiter et le nombre de manutentions) et (c) par le nombre de pièces qui composent chaque produit, on trouve un coût de frais généraux alloués à chaque produit très différent...							
Produit	base MOE	+ base de lancement	+ base pièces	soit, F par unité			
P1	5 X 26,20	1 X 270	5 X 100	90,10			
P2	50 X 26,20	3 X 270	5 X 100	26,20			
P3	15 X 26,20	1 X 270	5 X 100	116,30			
P4	150 X 26,20	3 X 270	5 X 100	52,40			
On voit donc que le choix des unités d'activité, dans le cadre d'une production non homogène, peut aboutir à une perception des coûts de revient très différente. Le nouveau coût de revient n'est pas plus proche que le précédent de ce dont certains rêvent, à savoir le coût de revient « vrai » (qui, bien sûr, n'existe pas), mais il a un avantage très grand : il permet de comprendre comment le coût de chaque produit a été créé et, encore plus important, on est capable de simuler ce qu'une modification de l'une quelconque des activités amènera comme modification sur les coûts de revient.							

¹ Lebas Michel ; Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités, *Revue Française de Gestion Industrielle* n°4, 1992, p. 58-86.

Annexe 3- Indices de la distance hiérarchique (IDH) pour 50 pays et 3 régions¹
--

Rang	Pays/région	Indice	Rang	Pays/région	Indice
1	Malaisie	104	27/28	Corée du Sud	60
2/3	Guatemala	95	29/30	Iran	58
2/3	Panama	95	29/30	Taiwan	58
4	Philippines	94	31	Espagne	57
5/6	Mexique	81	32	Pakistan	55
5/6	Venezuela	81	33	Japon	54
7	Pays arabophones	80 (1)	34	Italie	50
8	Equateur	78	35/36	Afrique du Sud	49
9	Indonésie	78	35/36	Argentine	49
10/11	Inde	77	37	Jamaïque	45
10/11	Pays d'Afrique de l'Ouest	77 (2)	38	USA	40
12	Yougoslavie	76	39	Canada	39
13	Singapour	74	40	Pays-Bas	38
14	Brésil	69	41	Australie	36
15/16	Hong Kong	68	42/44	Costa Rica	35
15/16	France	68	42/44	Allemagne de l'Ouest	35
17	Colombie	67	42/44	Grande Bretagne	35
18/19	Salvador	66	45	Suisse	34
18/19	Turquie	66	46	Finlande	33
20	Belgique	65	47/48	Norvège	31
21/23	Pays d'Afrique de l'Est	64 (3)	47/48	Suède	31
21/23	Pérou	64	49	Irlande	28
21/23	Thaïlande	64	50	Nouvelle-Zélande	22
24/25	Chili	63	51	Danemark	18
24/25	Portugal	63	52	Israël	13
26	Uruguay	61	53	Autriche	11
27/28	Grèce	60			

(1) Arabie Saoudite, Egypte, Emirats Arabes Unis, Irak, Koweït, Liban, Libye.

(2) Ghana, Nigeria et Sierra Leone.

(3) Ethiopie, Kenya, Tanzanie et Zambie.

¹ Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994, p. 45.

Annexe 4- Indice du contrôle de l'incertitude (ICI) pour 50 pays et 3 régions¹

Rang	Pays/région	Indice	Rang	Pays/région	Indice
1	Grèce	112	28	Equateur	67
2	Portugal	104	29	Allemagne de l'Ouest	65
3	Guatemala	101	30	Thaïlande	64
4	Uruguay	100	31/32	Iran	59
5/6	Belgique	94	31/32	Finlande	59
5/6	Salvador	94	33	Suisse	58
7	Japon	92	34	Pays de l'Afrique de l'Ouest	54
8	Yougoslavie	88	35	Pays-Bas	53
9	Pérou	87	36	Pays de l'Afrique de l'Est	52
10/15	France	86	37	Australie	51
10/15	Chili	86	38	Norvège	50
10/15	Espagne	86	39/40	Afrique du Sud	49
10/15	Costa Rica	86	39/40	Nouvelle-Zélande	49
10/15	Panama	86	41/42	Indonésie	48
10/15	Argentine	86	41/42	Canada	48
16/17	Turquie	85	43	USA	46
16/17	Corée du Sud	85	44	Philippines	44
18	Mexique	82	45	Inde	40
19	Israël	81	46	Malaisie	36
20	Colombie	80	47/48	Grande-Bretagne	35
21/22	Venezuela	76	47/48	Irlande	35
21/22	Brésil	76	49/50	Hong Kong	29
23	Italie	75	49/50	Suède	29
24/25	Pakistan	70	51	Danemark	23
24/25	Autriche	70	52	Jamaïque	13
26	Taïwan	69	53	Singapour	8
27	Pays Arabophones	68			

¹ Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994, p. 151.

Annexe 5- Les différences culturelles entre la France et la Grande-Bretagne

Hélène Löning a mené une étude empirique sur les différences entre la France et la Grande-Bretagne¹. Elle a choisi le seul secteur d'activité de l'agro-alimentaire afin d'identifier les différences dues à la culture nationale et non au secteur d'activité.

Un axe majeur d'opposition concerne les modes de représentation, plus relatifs et pragmatiques en Grande-Bretagne et plus absolus et idéalistes en France. Ces différences dans le mode de représentation transparaissent notamment à travers les sujets suivants :

- le rapport au temps ; le découpage et l'organisation du temps de travail : dans les entreprises françaises, le temps est un bien que l'on ne compte pas. On travaille aussi longtemps qu'il le faut pour obtenir un résultat, et parfois plus longtemps. En Grande-Bretagne, ne pas avoir fini à l'heure de partir est signe de lenteur et d'incapacité à s'organiser.

Cette dimension culturelle de rapport au temps a déjà été émise par Edward T. et Mildred Reed Hall.

- Le type d'engagement que représente le budget : là où la préoccupation première d'un responsable français est l'efficacité, c'est-à-dire l'atteinte des objectifs, celle d'un homologue britannique relève davantage d'un souci d'efficience (maîtrise des ressources engagées pour atteindre l'objectif). Ce dernier fait donc preuve d'une attitude plus concrète. Les responsables français interrogés, considèrent que le budget tend à être une somme de ressources financières allouées, si possible à ne pas dépasser. Pour eux le budget est avant tout un instrument d'analyse, un moyen pour atteindre "des objectifs de nature supérieure". Le budget ne doit pas empêcher de saisir des opportunités supposant un dépassement de celui-ci. En Grande-Bretagne, la vision-conception du budget est à la fois plus stricte et plus motivationnelle. Il s'agit d'un engagement ferme et définitif. Parallèlement, il existe une meilleure compréhension d'un modèle de contrôle budgétaire, d'un modèle de contrôle de gestion par les résultats : il arrive que la négociation autour du budget soit assez serrée, d'autant plus qu'il s'agit d'un engagement ferme. Il arrive aussi que les responsables cherchent à se constituer des "petits matelas" ; mais à partir du moment où le budget est fixé, il devient le contrat, l'engagement définitif, l'objectif n°1 pour le reste de l'année.

- L'importance accordée respectivement aux chiffres et aux idées : l'accent mis sur les chiffres en Grande-Bretagne contraste avec l'importance accordée au débat d'idées, à la créativité, à l'intuition en France.

- Le sens du devoir et des responsabilités : dans le contexte britannique, le sens du devoir tend à exister à l'égard des autres personnes au sein de l'organisation (ou éventuellement vis-à-vis des autres à l'extérieur de l'organisation), par référence à un engagement personnalisé. Alors qu'en France le sens des responsabilités est perçu comme un sens du devoir accompli, sans référence à autrui, si ce n'est à travers l'image que chacun se fait de son travail, une certaine logique de l'honneur et le besoin d'être fier de soi.

¹ Cf. p. 90 dans Löning Hélène, *A la recherche d'une culture européenne en comptabilité et contrôle de gestion, Comptabilité - Contrôle - Audit, tome 1, volume 1, mars 1995.*

Annexe 6- Tableau des contrastes Européens¹

	Grèce	Portugal	Espagne	Italie	France	Belgique	Allemagne	Hollande	Danemark	Angleterre	Irlande
1 Mode de raisonnement : inductif ■ déductif ■											
2 Contexte de communication : implicite ■ explicite ■											
3 Mode d'organisation : monochronisme ■ polychronisme ■											
4 Expression de l'émotivité : faible ■ élevée ■											
5 Orientations des valeurs dominantes par rapport à l'émotivité travail ■ qualité de la vie ■											
6 Religion dominante : protestante ■ catholique ou orthodoxe ■											
7 Orientation des valeurs : formel ■ informel ■											
8 Attitude vis-à-vis du temps : monochrome ■ polychrone ■											
9 Attitude vis-à-vis du changement : conservatrice ■ réformatrice ■											
10 Distance hiérarchique : élevée ■ faible ■											
11 Cohésion sociale : élevée ■ faible ■											
12 Centralisation : élevée ■ faible ■											
13 Mobilité sociale : élevée ■ faible ■											
14 Développement économique : élevé ■ faible ■											
15 Système judiciaire : droit écrit ■ jurisprudence ■											
16 Fréquence de soumission à des nations étrangères dans l'histoire jusqu'au XV ^e siècle : élevée ■ faible ■											
17 Fréquence de domination de nations étrangères : élevée ■ faible ■											

¹ Franck Gauthey, I. Ratiu, I. Rodgers et Dominique Xardel, *Leaders sans frontières*, McGraw Hill, 1988.

Points clefs des contrastes européens¹

Tendance latine	Tendance anglo-saxonne
- raisonnement déductif (les concepts d'abord)	- raisonnement inductif, (les faits d'abord)
- organisation polychronique (temps flexible, exécution des tâches simultanées)	- organisation monochronique (respect du temps, exécution des tâches séquentielles)
- communication implicite, importance relative du non-dit et du langage non verbal	- communication explicite, importance du langage verbal, concision dans les messages
- importance de la relation émotionnelle dans le travail	- séparation travail, relations
- orientation « être » qualité de la vie consommer	- orientation « faire » travailler dur pour réussir épargner
- religion catholique	- religion protestante
- formalisme élevé protocoles, rites, étiquettes séparation « tu/vous »	- formalisme faible simplicité appréciée pas de séparation « tu/vous » (ex. « you »)
- résistance au changement conservateur démocratie chrétienne	- faible résistance au changement réformateur social-démocratie
- hiérarchisation élevée structure pyramidale autoritaire nombreux niveaux hiérarchiques faible mobilité sociale importance du rôle des élites système d'éducation sélectif	- faible hiérarchisation structure râteau participative moindre nombre de niveaux forte mobilité sociale peu d'élites système d'éducation démocratique
- syndicat faible syndicalisation idéologiques non intégrés à la vie de l'entreprise	forte syndicalisation pragmatiques intégrés à la vie de l'entreprise
- flux de décisions ordre	débat
- taille des entreprises petites et moyennes dominantes % masse salariale	grandes entreprises
- développement économique intermédiaire	élevé

¹ Franck Gauthey, I. Ratiu, I. Rodgers et Dominique Xardel, *Leaders sans frontières*, McGraw Hill, 1988.

Annexe 7- Analyse comparée des processus de contrôle en management de la Grande-Bretagne, de l'Allemagne et de la France¹

Traditionnellement, le contrôle est défini comme un processus pour s'assurer que la performance est plus ou moins identique au plan et y apporter des corrections. Cette acceptation du terme est très répandue en Allemagne, moyennement en Grande-Bretagne et très faible en France. La France admet que les performances soient dépassées, alors que les britanniques voient le contrôle plutôt comme un instrument visant à vérifier les procédures, obtenir de l'information, prévenir l'erreur ou une évaluation de la personne.

Dans ce cadre, Jacques Horovitz propose, dans les deux tableaux suivants, une comparaison entre la France, l'Allemagne et la Grande-Bretagne en matière de contrôle de gestion et de management².

• **Les caractéristiques structurelles des organisations :**

Caractéristiques structurelles

Dimensions structurelles	Grande-Bretagne	Allemagne	France
Division du travail	Produit/marché	Fonctions/divisions	Fonctions/divisions
Degré de décentralisation	Elevé	Faible	Faible
Fréquence réunion cadres dirigeants	Mois	Semaine	Semaine
Effectifs services généraux	Faible	Elevé	Elevé
Degré de spécialisation des cadres dirigeants	Faible	Elevé	Elevé

Grande-Bretagne : les structures sont organisées par produits, flexibles, en suivant le type holding. Elles sont dotées de faibles effectifs dans les services généraux. La présidence est assurée par une personne généraliste. La philosophie de l'autonomie à tous les niveaux est prépondérante : « le problème est d'avoir de bons directeurs généraux au niveau de la filiale et de leur faire confiance ». C'est ce qui explique la forte décentralisation, la grande confiance accordée aux subordonnés et la faible fréquence des réunions.

Allemagne : les structures sont fonctionnelles ou divisionnelles, et hyperspécialisées, pyramidales, très formalisées, plutôt rigides, et reposent sur des services généraux importants. Jacques Horovitz note que cette structure très centralisée et spécialisée explique la fréquence des

¹ Cf. pp. 79-82 dans Gauthey Franck, Xardel Dominique, *Le management interculturel, Que sais-je ?*, 1993, 127 p.

² Jacques Horovitz, *Top management control in Europe*, Pergamon, 1979.

réunions et l'importance de la coordination. La présidence est assurée par une équipe de spécialistes.

France : les structures sont en majorité fonctionnelles, bureaucratiques, très centralisées, mais moins formalisées qu'en Allemagne. La présidence est assurée par une personne généraliste.

• **Les modes de contrôle :**

Comparaisons des modes de contrôle

Caractéristiques	Grande-Bretagne	Allemagne	France
Contrôle comme conséquence de planification	Faible	Elevé	Faible
Contrôle comme motivation	Elevé	Faible	Elevé
Contrôle comme police	Faible	Elevé	Elevé
Orientation financière	Elevé	Moyenne	Moyenne
Orientation production	Faible	Elevé	Elevé
Orientation marketing	Moyenne	Moyenne	Moyenne
Distribution égale dans l'organisation	oui	Non	Non
Degré de détail	Général	Très détaillé	Détaillé
Orientation	Future	Passé	Passé
Qualitative/quantitative	Qualitative	Quantitative	Quantitative
Fréquence	Mois	Semaine	Semaine
Centralisation	Faible	Elevé	Elevé
Standardisation/systématisation	Elevé	Elevé	Faible

Grande-Bretagne : le contrôle est moins fréquent, plus général que détaillé, son orientation est essentiellement financière. Il est plus opérationnel en marketing et en finance que dans la production. Selon Jacques Horovitz, le contrôle serait plutôt un instrument directeur.

Allemagne : le contrôle est plutôt fréquent, détaillé et précis. « Nous allons aussi loin que définir les standards et les finalités en termes de lettres d'imprimerie, et le nombre de commandes traitées par un employé en un jour ». *Kontrolle* en allemand comporte une notion de surveillance.

France : le système est intermédiaire, moins formel et bien moins efficace. Il est perçu comme un moyen d'enregistrer les résultats. Il est indépendant de la planification.

Annexe 8- Les disparités culturelles liées aux différents courants de recherche en gestion

Hélène Löning présente le tableau ci-dessous pour résumer les travaux de Sami Kassem sur les différences de courants de recherche entre les Etats-Unis et l'Europe.

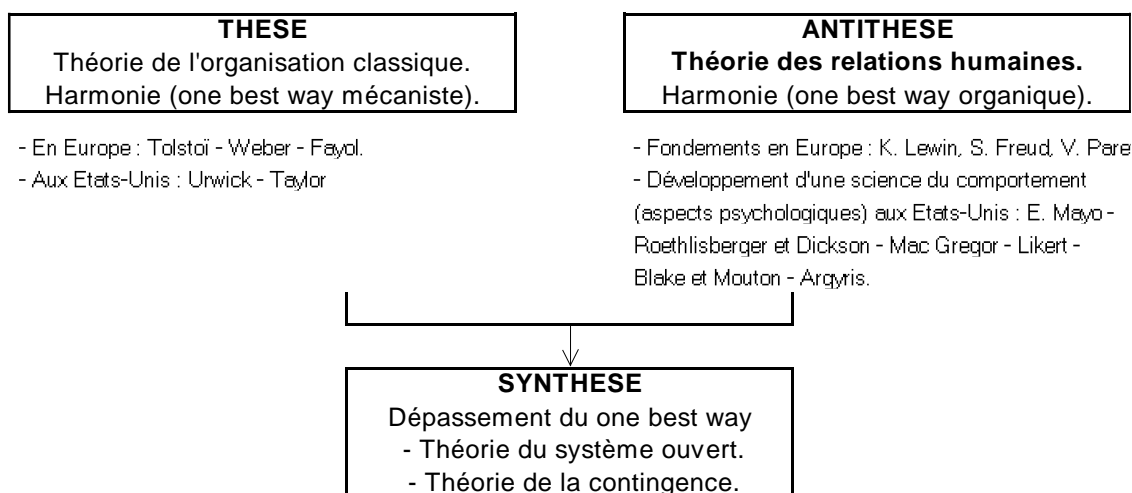
L'opposition des courants de recherche saillants en Europe et aux Etats-Unis

selon Sami Kassem

Etats-Unis	Europe
<ul style="list-style-type: none"> • L'école des "buts organisationnels" ; notion de goal Ex. : Parsons, Selznick, Perrow, Blau et Scott, H. Simon (1964)... • Une exception notable : l'école des sociologues de Chicago. Quelques autres recherches : Ex. : Merton, Perrow, Gouldner, Dubin, Blau et Scott, Etzioni, Aiken et Hage... 	<ul style="list-style-type: none"> • En Grande-Bretagne : l'approche "technologique" 1. Groupe de Tavistock (Miller, Emery, Rick) - influencés par Marx et Lewin ; - ils voient l'organisation comme système socio-technique. 2. Groupe du Sud-Essex (J. Woodward) - contingence, une forme d'organisation adaptée à chaque situation technologique. 3. Groupe d'Aston (D. Pugh) : - Conteste l'existence d'un impératif technologique. • Partout : les écoles dites institutionnelles et radicales (anti-universalisme, étude des aspects culturels et des phénomènes de pouvoir).

Le panorama proposé par Kassem, de la recherche organisationnelle depuis le début du siècle peut être schématisé à travers quelques tableaux. Il part du constat de l'existence d'une thèse mécaniste et d'une antithèse organique (selon la terminologie de Weber), pour décliner les accents différents pris en Europe et aux Etats-Unis par la synthèse, à savoir la théorie de la contingence (cf. la figure ci-dessous).

L'opposition entre thèse mécaniste et antithèse organique selon Sami Kassem (1975)



Sami Kassem (1975) note les éléments suivants :

- **Les Etats-Unis** ont été le berceau de deux grands courants de recherche :

- Le premier (historiquement) est celui de la **théorie des relations humaines**. Cela peut s'interpréter par une plus grande importance accordée à la science du comportement, aux phénomènes motivationnels et psychologiques, alors que la tradition de recherche en Europe repose davantage sur une pensée sociologique. Il faut cependant noter l'exception que constituent les sociologues de Chicago aux Etats-Unis.

- Le deuxième est celui des **buts organisationnels**. D'après Kassem, l'importance accordée à ce thème aux Etats-Unis est à relier au système de valeurs (culturelles) de la société américaine, qui met particulièrement l'accent sur la fixation des objectifs et la réalisation de ceux-ci comme moyen d'accomplissement personnel (goal-setting et goal-achievement).

- **L'Europe**, au contraire, s'appuie sur une tradition très forte en **sociologie**. Alors que les travaux des premiers psychologues européens n'ont trouvé qu'un faible écho et de faibles développements en recherche en gestion, la sociologie a largement marqué de son sceau les écoles dites institutionnelle ou radicale. Les organisations, considérées et étudiées comme des (sous-) produits de leur propre société, sont en interaction permanente avec leur environnement, qui est un lieu de conflits naturels et de changement incessant. Les recherches européennes se veulent le plus souvent anti-universalistes, multi-critères (en particulier lorsqu'il s'agit de déterminer des critères d'efficacité) et elles étudient les influences politiques, les valeurs culturelles, dans un monde fait d'ordre et de désordre.

Deux thèmes, en particulier, sont très souvent traités :

- les problèmes d'**identité**. S. Kassem pense, à ce sujet, qu'une différenciation historique forte (entre régions, entre pays, entre classes sociales) crée un besoin et une volonté intégratrice supérieurs, en tout cas une préoccupation d'identité en Europe ;

- les phénomènes de **pouvoirs** (dont, par exemple, les travaux de Michel Crozier). L'interprétation suggérée est, cette fois, que des sociétés plus rigides, plus stratifiées au départ qu'aux Etats-Unis, que des classes sociales et des luttes de classe plus marquées ont abouti à des idéologies plus radicales et à de plus grandes interrogations sur les phénomènes de pouvoir. Sami Kassem résume lui-même sa vision des choses dans le tableau ci-après.

Théorie des organisations en Europe et aux Etats-Unis : comparaison selon Sami Kassem¹

	AMERICAINE	EUROPEENNE
1. Approche	Microscopique (comportementale)	Macroscopique (structurale)
2. Domaine d'étude	- Psychologie organisationnelle - L'homme dans l'organisation ; l'individu	- Sociologie organisationnelle - L'organisation dans la société
3. Centrée sur	- Les personnes : besoins et attitudes - Ce qui se passe à l'intérieur du système	- L'organisation dans sa globalité - Les relations entre le système et son environnement
4. Accent mis sur orientation	- Fonctionnelle (approche orientée processus)	- Structurale
5. Méthodologie	- Expériences de laboratoire, enquêtes, observation, études de cas longitudinales, monographies	- Etudes de cas comparatives
6. Idéologie	- Fondée sur l'harmonie, le statu quo (idéologie conservatrice) - Antimarxiste	- Fondée sur le conflit - Marxiste
7. Centres d'intérêt des auteurs d'influence	- Théoriciens-praticiens - Affiliés à des business schools - Contacts étroits avec la communauté des affaires - Orientés vers le savoir-faire et les techniques - Tentative de découvrir le one best way	- Théoriciens abstraits - Affiliés à des départements de sociologie universitaires - Contacts épisodiques avec la communauté des affaires - Orientés vers la connaissance, la compréhension et la théorie - Tentative de détruire le one best way
8. Exemples d'approches • De la conception des postes de travail • Du développement de l'organisation	- Enrichissement des tâches - Management participatif - Humain et comportemental	- Systèmes socio-techniques - Démocratie industrielle - Techno-structurel

On peut donc conclure à l'existence d'une culture ou, du moins, d'une tradition de recherche en gestion dont les caractéristiques sont spécifiquement européennes.

Geert Hofstede propose de présenter quatre théoriciens du management issus de cultures différentes et appartenant tous au milieu du dix-neuvième siècle² :

- Henri Fayol (1841-1925), un ingénieur français, a écrit ceci à propos de l'autorité : "On distingue dans un chef l'autorité statutaire, qui tient à la fonction, et l'autorité personnelle, faite d'intelligence, de savoir, d'expérience, de valeur morale, de don de commandement, de services

¹ Kassem Sami, 1975, p. 14.

² Cf. pp. 192-206 dans Hofstede Geert, Vivre dans un monde multiculturel, Les éditions d'organisation (Paris), 1994.

rendus, etc. Pour faire un bon chef, l'autorité personnelle est le complément indispensable de l'autorité statutaire"¹.

Pour Henri Fayol, l'autorité réside à la fois dans la personne et dans les règles (le code). Nous retrouvons le modèle de la pyramide, où le pouvoir personnel et les règles constituent les piliers de la coordination.

- L'allemand Max Weber (1864-1920) emploie le terme de bureaucratie pour sa conception personnelle de l'organisation idéale. Il écrit ceci : "L'autorité de donner les ordres nécessaires à l'exécution des tâches doit être exercée de façon stable. Elle est strictement limitée par les règles qui précisent les moyens coercitifs... dont peuvent disposer les supérieurs"². Selon Max Weber, l'autorité véritable réside dans les règles qui délimitent étroitement le pouvoir des supérieurs. Nous reconnaissons là le modèle de l'organisation comme une machine bien huilée qui marche comme prévu.

- L'Américain Frederick Winslow Taylor (1856-1915) ne s'intéressait pas essentiellement à l'autorité, mais surtout à l'efficacité. Il proposait de diviser le travail de l'agent de maîtrise en huit attributions exercées chacune par une personne différente. Chaque ouvrier aurait eu huit patrons, ayant chacun une compétence particulière. Cette idée ne fut jamais mise en oeuvre complètement, mais on en trouve des éléments dans la formule moderne d'organisation "matricielle" dans laquelle un employé a deux (ou même trois) patrons directs, l'un s'occupant de la productivité et l'autre de l'expertise technique.

- Le Chinois Sun Yat-Sen (1866-1925) s'intéressait à l'organisation politique (il n'existe pas en Chine de théorie des organisations contemporaine de celles d'Henri Fayol, Max Weber et Frederick W. Taylor, la Chine s'étant industrialisée beaucoup plus tard que l'Occident). Sun a conçu une nouvelle forme de gouvernement pour la Chine pour remplacer les empereurs mandchous par un état chinois moderne. Celui-ci a emprunté à l'Occident la séparation des pouvoirs en trois branches : exécutive, législative et judiciaire, mais à l'inverse de l'Occident, ces trois pouvoirs sont placés sous l'autorité du président. A ces trois branches, il en a ajouté deux autres, dérivées de la tradition chinoise : le pouvoir d'examen (déterminant l'accès à la fonction publique) et le pouvoir de contrôle, supposé auditer le gouvernement. Cette structure accentue l'autorité du président (distance hiérarchique élevée) : les pouvoirs législatif et judiciaire qui, en Occident, sont supposés garantir un gouvernement par la loi, sont dépendants du chef suprême et doublés par les pouvoirs d'examen et de contrôle qui sont basés sur le gouvernement par les hommes (faible contrôle de l'incertitude). C'est le modèle de la famille, le président étant le père de la nation, et les structures, quelles qu'elles soient, étant fondées sur les relations personnelles.

Les différences de modèles d'organisation selon les cultures se retrouvent également dans les théories modernes. Dans les années soixante-dix et quatre-vingt, aux Etats-Unis, il était de bon ton d'analyser les organisations du point de vue des "coûts transactionnels". L'économiste Olivier Williamson (1975) opposait les "hiérarchies" aux "marchés". Il part du postulat que la vie sociale consiste en transactions économiques entre les personnes. Ces personnes forment des organisations hiérarchisées quand le coût des transactions économiques (obtenir une information, trouver un interlocuteur fiable, etc.) est plus faible dans une hiérarchie que si toutes les transactions se faisaient sur un marché libre. Ce qui est intéressant dans cette théorie du

¹ Fayol, 1970, p. 21.

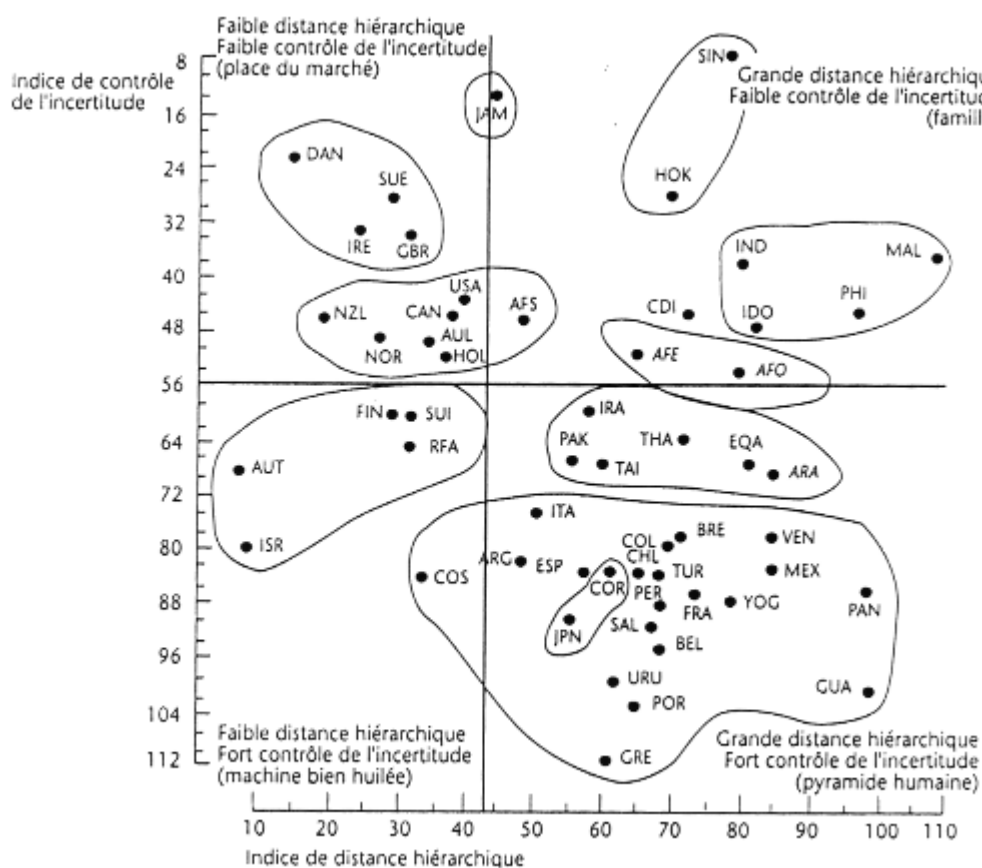
² Weber, 1970, p. 196 ; traduit de *Wirtschaft und Gesellschaft*, 1921, 3^o partie, ch. 6, p. 650.

point de vue culturel, c'est que le marché est le point de départ ou le modèle de base et que l'organisation est interprétée comme un échec du marché. Une culture qui produit une théorie de ce genre préférera des organisations dont le fonctionnement interne rappelle celui du marché à des modèles plus structurés comme les pyramides. Le principe idéal de contrôle dans les organisations sur le modèle du marché est la concurrence entre les personnes.

L'Américain William Ouchi (1980) a proposé deux alternatives au marché : les "bureaucraties" et les "clans", qui se rapprochent des modèles de "machine" et de "famille" décrits plus hauts. Si nous regroupons les idées d'Olivier Williamson et de William Ouchi, nous retrouvons les quatre modèles organisationnels cités plus haut. Le marché prend cependant chez eux une place particulière en tant que point de départ de la théorie, ce qui s'explique par la nationalité de ces auteurs.

Le marché joue au contraire un rôle très modeste dans les ouvrages des théoriciens des organisations français ou allemands. Les Allemands ont tendance à se focaliser sur les systèmes formels, le fonctionnement de la machine. Le principe de contrôle idéal dans les organisations est un système de règles formelles sur lequel chacun peut compter. Les ouvrages français insistent plus sur l'exercice du pouvoir et parfois sur les moyens de défense de l'individu menacé d'être écrasé par la pyramide (Kieser et Kubicek, 1983 ; Crozier et Friedberg, 1977 ; Pagès et al., 1979). Le principe de contrôle choisi est l'autorité hiérarchique ; il existe un système de règles mais, contrairement à l'exemple allemand, l'autorité personnelle du supérieur prévaut sur les règles.

Annexe 9- La position de 50 pays et 3 régions sur l'échelle de la distance hiérarchique et du contrôle de l'incertitude de Geert Hofstede¹



¹ Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994, p. 185.

**Annexe 10- La culture d'organisation, considérations générales
et étapes essentielles de sa modification¹**

La modification est du ressort de la direction générale et ne peut être déléguée.

Il faut à la fois de l'autorité et de l'expertise.

Il faut dans l'ordre :

Commencer par une évaluation culturelle de l'organisation, un diagnostic.

Faire des choix stratégiques :

- La culture actuelle correspond-elle à la stratégie ?
- Sinon peut-on adapter la stratégie ?
- Sinon quelle modification de culture est nécessaire ?
- Cette modification est-elle possible ? Avons nous le personnel adéquat ?
- Quels seront les coûts en termes financiers et en termes de temps consacré par la direction ?
- Les bénéfices escomptés sont-ils supérieurs aux coûts ?
- Quel est le délai réaliste nécessaire au changement ?
- Si le doute persiste, il vaut mieux modifier la stratégie.
- Des sous-cultures différentes peuvent nécessiter des approches diversifiées.

Créer un réseau d'agents du changement à l'intérieur de l'organisation :

- Des personnes clés à tous les niveaux, les autres suivront leur exemple.
- Les opposants peuvent-ils être circonvenus ?

¹ Hofstede Geert, *Vivre dans un monde multiculturel*, Les éditions d'organisation (Paris), 1994, p.259.

Concevoir les changements de structure nécessaires :

- Fermeture et ouverture de départements.
- Fusion ou éclatement des tâches ou des départements.
- Mutations de personnel, individuelles ou collectives.
- Y-a-t-il adéquation entre tâches et compétences ?

Concevoir les changements de processus nécessaires :

- Supprimer ou établir des contrôles.
- Automatiser ou réduire l'automatisation.
- Etablir ou couper des circuits de communication.
- Remplacer le contrôle des inputs par celui des outputs.

Réviser la politique du personnel :

- Reconsidérer les critères de recrutement et de promotion.
- La direction du personnel est-elle à la hauteur pour cette nouvelle mission ?
- Elaborer une rotation des postes appropriée.
- Ne former que des gens motivés, créer cette motivation.

Assurer le suivi de l'évolution de la culture :

- Persévérance, attention soutenue,
- Diagnostic culturel renouvelé périodiquement.

Annexe 11- Les quatre phases de la transformation de certaines activités de services¹

(1)	Service traditionnel pré-industriel (années cinquante)			Service traditionnel, fondé sur des relations personnalisées et sur des supports techniques rudimentaires.
(2)	Quasi-industrialisation "produits-services" de masse (années soixante/soixante-dix)	Economies d'échelles Accent sur la productivité Clientèle passive et peu segmentée		Industrialisation et production de masse de services standards prenant la forme de quasi-produits, à partir de systèmes techniques lourds et centralisés.
(3)	Concevoir des quasi-produits en relation avec la fonction commerciale et le marketing (années quatre-vingt)	Economies d'échelles et de variété ("scope") Clientèle ciblée et segmentée		Il ne suffit plus de concevoir et de proposer des "produits-services" : il faut les vendre et aller à la rencontre de la clientèle dans un environnement devenant plus concurrentiel. La fonction commerciale s'introduit en force au niveau des agences, l'organisation se décentralise. Cela contribue à faire monter les exigences de service.
(4)	Recherche prioritaire de services "à valeur ajoutée" Clients exigeants et actifs	Rendre des services et vendre des résultats, conseiller, trouver des solutions, réduire l'incertitude (années quatre-vingt dix)	Automatiser la partie simple du service	Il ne suffit plus de vendre des quasi-produits, il faut proposer des services, c'est-à-dire des solutions plus complexes, individualisées, appuyées sur une gamme très étendue de "quasi-produits". Ceux-ci redeviennent des composantes du service. Passage de la standardisation des prestations à la définition de méthodes de résolution de problèmes. Parallèlement, le self-service se développe pour certaines fonctions simples ou moins interactives.

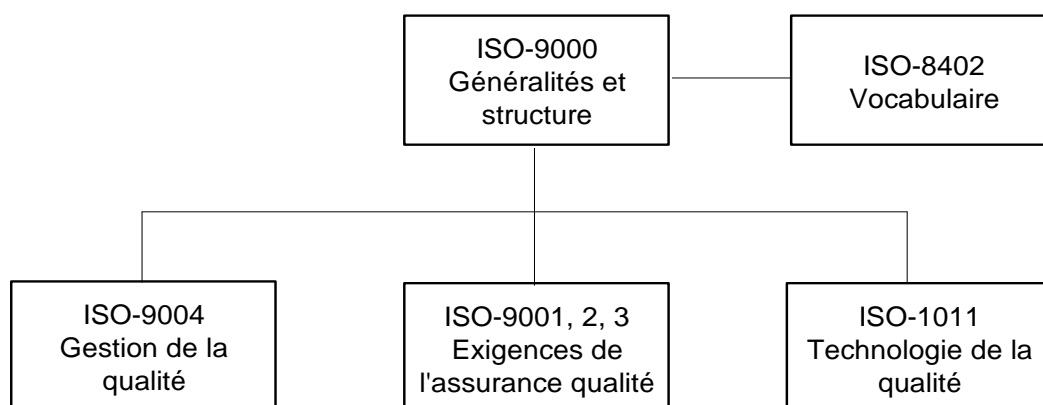
¹ Cf. p. 86 dans Gadrey Jean, *L'économie des services*, collection Repères, éditions La découverte (Paris), 1992.

Annexe 12- Les normes ISO¹

ISO = Organisation internationale de normalisation (normes de gestion et d'assurance qualité).

La série des normes ISO-9 000 est apparue en 1986 quand fut publiée la norme de vocabulaire ISO-8 402. Puis vinrent en 1987 les normes ISO-9 000, 9 001, 9 002, 9 003 et 9 004. Enfin apparut en 1990 une nouvelle lignée : ISO-1 011 (enrichie depuis).

Organisation des normes ISO²



La norme ISO-9 000 sert de répertoire et indique la structure de l'ensemble de sélection des normes pertinentes et les critères de choix pour une entreprise donnée.

La série des normes ISO-9 004 a pour objectif de guider le producteur dans la construction de son système qualité. En revanche, les normes ISO-9 001, 2, 3 sont des normes d'exigences qui matérialisent le point de vue de l'acheteur et qui donnent les caractéristiques minimum du système d'assurance qualité du producteur. Par un mécanisme de poupées russes, l'ensemble de ces trois normes recouvre la totalité du processus de production :

ISO-9 001 : modèle pour l'assurance de la qualité en conception, développement, production, installation et SAV.

ISO-9 002 : modèle pour l'assurance de la qualité en production et installation.

ISO-9 003 : modèle pour l'assurance de la qualité en contrôle et essais finals.

¹ Cf. p. 12 dans Vauthey Paul, *La modélisation des services intellectuels - Vendre et réaliser le service comme un produit*, Paris : Masson, 1993, 196 p.

² Cf. p. 13 dans Vauthey Paul, *La modélisation des services intellectuels - Vendre et réaliser le service comme un produit*, Paris : Masson, 1993, 196 p.

Annexe 13- Présentation de quelques applications ABC aux sociétés de services

Nous étudierons ici quelques exemples d'application de la méthode ABC dans des sociétés de service comme la banque, les assurances, les télécommunications, le domaine de la santé, les hôtels, les sociétés de transport, et les organismes publics.

La banque et les organismes financiers

Janice Hanks souligne que la méthode ABC se développe dans le milieu financier¹. Ainsi, un forum présidé par Robin Bellis-Jones s'est tenu fin 1994 sur l'utilisation de la méthode ABC dans le secteur des services financiers. Il a été suivi par un petit groupe de membres du CIMA issus du milieu bancaire, des coopératives immobilières, des sociétés d'investissement, des assurances et fonds de pension.

De même, John Innes et Falconer Mitchell ont étudié les soixante premières institutions financières. Ils ont trouvé que 54% de ceux qui ont répondu à l'étude utilisent couramment ABC.

Dans le secteur industriel, l'information ABC a souvent été utilisée pour prendre des décisions de prix. Cela n'a pas été le cas dans les services financiers. Les prix étant toujours fixés par rapport au marché.

Un des participants au forum travaille dans une société d'investissement et utilise l'analyse d'activités pour calculer le coût de la gestion de portefeuille. Mais il reste toujours un danger d'allocations arbitraires de coûts : "Comment calculer le coût du temps qu'un gestionnaire de portefeuille passe à lire le Financial Times ?"

Marcus Sephton et Trevor Ward se sont également intéressés à l'application de la méthode ABC dans les services financiers destinés à la vente². Le développement du calcul de coût des produits, la mesure de performance et les systèmes de gestion des coûts dans le secteur de la vente des services financiers a quelques années de retard par rapport au développement de techniques similaires dans le secteur industriel.

Les principales caractéristiques des institutions de vente de services financiers sont très proches de celles requises pour le succès d'une application de ABC dans l'industrie de production, ce sont :

- des marchés hautement compétitifs ;
- la diversité de produits, processus et consommateurs ;
- des frais généraux significatifs non facilement rattachables à des produits individuels ;

¹ Cf. p. 19 dans Hanks Janice, *ABC is a firm favourite with high street banks*, Management accounting CIMA (London), janvier 1995.

² Sephton Marcus, Ward Trevor, *ABC in retail financial services*, Management accounting (CIMA, London), avril 1990, pp. 29 et 33.

- des demandes de ressources en frais généraux de la part de produits individuels et des consommateurs non proportionnelles au volume.

Il existe différentes applications possibles de l'ABC/ABM au domaine bancaire. Ainsi, la North European Bank a utilisé cette méthode pour une gestion stratégique des coûts, la banque Parker pour calculer le coût de ses produits, et la banque Platinium a déterminé la rentabilité de ses consommateurs¹. Le Crédit Régional Immobilier et Commercial (CRIC) a utilisé l'ABC/ABM dans le cadre d'une analyse stratégique².

Dans le marché hautement compétitif de la vente de services financiers, il est crucial de pouvoir analyser la rentabilité et de comprendre le comportement des coûts. Ainsi, avec la méthode ABC :

- la compréhension des inducteurs de coûts fournit une base pour les processus de planification. En particulier, l'effet des changements au niveau du métier peut être évaluée à la fois par les activités liées directement au produit et, à travers le lien entre les produits et les consommateurs, par les inducteurs de coûts et les activités.

- L'identification d'activités à coûts élevés et l'analyse de coûts dans leurs catégories principales telles que le personnel, les systèmes, les locaux, etc. permet au management d'identifier les domaines d'investissement. Par exemple, les activités à coût élevé avec des coûts importants de personnel seront identifiées comme des domaines possibles pour les investissements en informatique. De plus, des comparaisons peuvent être menées entre le coût d'une activité internalisée ou sous-traitée.

- L'identification des coûts de complexité et de la prolifération de produit ;

- une analyse de la rentabilité plus explicite pour les produits, les groupes de produits, les succursales et les divisions.

Le calcul de coûts de production explicites comme base pour établir les prix et l'analyse de rentabilité des produits demeure un sujet clé pour les institutions de vente de services financiers. Beaucoup d'institutions ont développé des systèmes de calcul du coût des produits basés premièrement sur les coûts se produisant dans les succursales, en utilisant le système de mesure du travail détaillé que beaucoup avaient déjà en place. Cependant, il reste à s'attaquer aux coûts de support des succursales et aux frais généraux centraux et à la façon dont ils pourraient être alloués aux unités de produits.

De nombreuses allocations de frais généraux étaient basées sur le travail direct dans les succursales. Mais cette approche ne prend pas en compte la diversité des coûts de support qui sont généralement alloués en proportion directe du travail dans les succursales. Par exemple, le coût de la fonction centrale du prêt pourrait être allouée aux produits de prêt qui nécessitent une référence à cette fonction, tels que les prêts au-dessus d'un certain montant si un coût de produit plus judicieux peut être obtenu. Dans cet exemple, l'activité est l'approbation des prêts au-dessus d'un certain montant. L'inducteur de coût est le nombre d'accords de prêts au-dessus d'un montant prédéterminé. Chaque domaine de frais généraux peut être analysé de cette façon.

¹ Maberley Julie, *Activity-Based Costing in Financial Institutions*, Pitman (London), 1992, 226 p.

² Cf. p. 131 dans Lorino Philippe, *Méthodes et pratiques de la performance - Le guide du pilotage*, Les éditions d'organisation, 1997, 512 p.

De plus, il est souhaitable d'allouer autant de coûts que possible aux produits. Mais, il faut voir si le coût de la recherche d'information n'est pas supérieur aux bénéfices retirés du niveau de détail obtenu.

Le coût de certaines activités sera contrôlé au niveau du siège, tandis que d'autres coûts seront descendus au niveau des succursales. Même pour ces frais généraux qui peuvent être rattachés aux produits, il y aura des coûts qui seront inclus au niveau d'un seul groupe de produits. Par exemple, on peut considérer une structure de produit simple :

<i>Groupe de produits</i>	<i>Produit</i>
Hypothèques	Remboursement
	Dotation
	Echéance lointaine
	Taux fixe

Il sera nécessaire d'identifier les coûts qui se produiront au niveau d'un groupe de produits et ceux au niveau d'un produit. Une campagne de publicité peut avoir pour but les hypothèques en général, donc le coût sera inclus dans le calcul de la rentabilité du groupe de produits "hypothèques". Une campagne de publicité peut s'attacher à un produit spécifique, par exemple l'hypothèque à échéance lointaine, qui sera prise en compte dans le calcul de la rentabilité de ce produit.

Traditionnellement, le calcul de budget et la prévision dans beaucoup d'organisations, particulièrement dans le domaine des frais généraux de support, sont des processus relativement peu sophistiqués¹. Les départements et les divisions établissent des budgets qui sont le plus souvent basés sur les coûts de l'année précédente plutôt que sur une évaluation des coûts de l'activité pour l'année future. Ces budgets sont ensuite consolidés pour fournir un budget total qui sera étudié. Les managers seront incités à diminuer les coûts entrant dans leur budget.

L'utilisation de ABC au travers de l'identification des activités et de leurs inducteurs de coûts, fournit, cependant, un support pour développer les budgets de dépenses sur la base de prévisions de niveaux d'activité. Ce processus sera le point de départ permettant aux managers d'analyser de façon critique la cohérence de budgets individuels par rapport au budget global au niveau des métiers de l'entreprise.

Cette approche à base d'activité permet à une organisation de regarder sa chaîne d'activités (par exemple des applications des hypothèques à l'avance de fonds). Une telle vue horizontale permet l'amélioration de processus, mieux que l'approche de réduction des coûts traditionnelle ne le fait. De plus, on obtient une analyse des activités à et sans valeur ajoutée. On a ainsi des opportunités de réduction des coûts en identifiant rapidement les domaines où des économies peuvent être faites sans réduire la qualité de service pour le consommateur.

¹ *Septon Marcus, Ward Trevor, ABC in retail financial services, Management accounting (CIMA, London), avril 1990, pp. 29 et 33.*

La société American Express s'est lancée dans une démarche TQM (Total Quality Management) en 1990¹. La méthode ABC a été utilisée dans l'organisation IPS d'American Express (Integrated Payment System) à Denver afin de voir si les changements réalisés allaient apporter des améliorations. Cette démarche de qualité totale s'est intéressée à la totalité des mille employés du domaine du métro de Denver. IPS n'avait pas de problème particulier, il était même premier sur ses marchés. La démarche de qualité totale visait à étendre les avantages compétitifs de IPS en améliorant le service et en augmentant le chiffre d'affaires sans accroître les coûts.

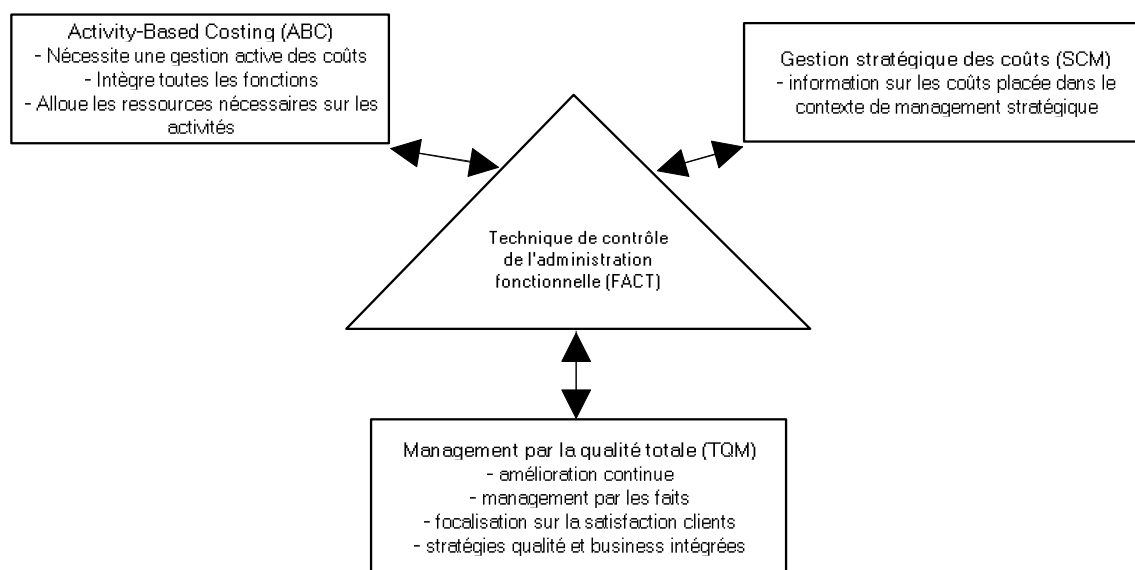
La démarche de qualité totale adoptée visait à répondre aux questions suivantes :

- Comment les clients et fournisseurs perçoivent la fiabilité des activités réalisées ou la façon dont ces activités répondent à leurs demandes ?
- Comment les employés contribuent-ils aux services ou à la mission de la société ?
- Au contraire, qu'est-ce qui n'apporte pas de valeur dans ce que font les employés ?

L'analyse menée dans le cadre du TQM a été basée sur les activités. Ainsi, l'analyse d'activités a commencé au service client et aux opérations téléphoniques et a rapidement concerné le calcul du coût des produits. Le management supérieur a voulu mieux gérer la croissance en comprenant mieux la décomposition des coûts entre variables et fixes de chaque ligne de produits. Le calcul du coût des produits était lié à la stratégie de qualité, car on pouvait y trouver la réponse à la difficile question de comment et où les travailleurs passent leur temps.

La gestion des coûts intègre la stratégie du groupe qui mène à la notion de management stratégique des coûts (SCM), qui est liée à la technique du contrôle de l'administration fonctionnelle (FACT) utilisée à IPS. Cette technique FACT basée sur les activités est présentée par la figure suivante :

La gestion de la qualité totale basée sur les activités



¹ Carlson David A. and Young S. Mark, *Activity-Based Total Quality Management at American Express*, *Journal of Cost Management*, Spring 1993, pp. 48-58.

L'analyse FACT menée par IPS peut aider les banques à réallouer la technologie de l'information en se désengageant des activités à faible valeur ajoutée (comme le processus de transaction et l'administration) et à réaliser plus d'applications analytiques (comme les modifications de taux d'intérêt). Il faudrait étendre la technique FACT pour allouer les investissements de capitaux à la hiérarchie d'activités. Une analyse transfonctionnelle pourrait alors fournir des résumés d'informations sur les investissements technologiques par domaine fonctionnel pour chaque activité. De la même façon, les dépenses et les investissements en capitaux pourraient être résumés pour ces activités liées à deux stratégies plus compétitives (ou pour les activités non liées à une mission) pour analyser le coût relatif consommé par chacune. Si les coûts de stratégies ne sont pas en phase avec les stratégies prioritaires, certaines formes de restructurations seraient indiquées.

John Antos a également décrit une expérience ABM dans le domaine de la banque¹. Généralement les banques allouent leurs coûts en fonction du chiffre d'affaires ou des honoraires facturés. Si cela est simple et facilement auditable, cela ne donne pas forcément la meilleure information pour la prise de décision.

La composition des frais généraux d'une banque inclut :

- la mise en sécurité des biens,
- les coffres-forts,
- le fichier à l'épreuve du feu,
- les fenêtres de sécurité,
- les services de sécurité externes.

Si ces dépenses sont allouées sur la même base de revenus d'honoraires et d'intérêts, les services de caisse seront sous-subsventionnés alors que les services de l'hypothèque et de prêts seront sur-subsventionnés.

Un autre problème dans les banques est l'important roulement de caissiers. Les activités des caissiers recensées par ABM sont :

- la prise des dépôts,
- l'enregistrement des retraits,
- le solde des liquidités,
- les réponses aux demandes des clients,
- la prise en charge des demandes de liquidités.

L'institution financière a estimé le coût par unité de chacune de ces activités. Là encore existait un problème de subventions croisées lorsqu'on utilisait le nombre moyen de transactions et les honoraires facturés au client comme base d'allocation.

1 Antos John, Activity-Based Management for Service, Not-for-Profit, and Governmental Organizations, Journal of Cost Management, Summer 1992, pp. 13-23.

Ian Cobb, Christine Helliar et John Innes pensent que la banque a quelques similitudes avec le domaine industriel. Ils ont réalisé une étude de cas dans le domaine de la banque¹. Ils ont décrit une expérience dans laquelle une banque a eu beaucoup de difficultés à implanter la méthode ABC. Ils analysent cet échec par le fait que la méthode était vue comme un moyen de calculer le coût des produits, dont le nombre et la diversité augmentait beaucoup, plutôt que comme une technique de gestion des coûts. Le problème rencontré concernait notamment la non-adaptation des systèmes d'informations qui ne pouvaient fournir autant de données que ne le nécessitait le dispositif ABC.

Les assurances

La méthode ABC commence également à s'appliquer dans le domaine des assurances. Ainsi, Michael Crane et John Meyer présentent l'expérience de la compagnie d'assurance Fireman's Fund², l'une des vingt premières compagnies d'assurances américaine. En 1991 la société avait un chiffre d'affaires de 3,3 milliards de dollars, des actifs de 9,1 milliards de dollars et environ dix mille employés. Le domaine de l'assurance est très fortement cyclique. Ainsi, au milieu des années 80, Fireman's Fund a connu une forte diminution de son chiffre d'affaires à cause de la forte concurrence sur les prix dans le domaine de l'industrie. De plus, les coûts de primes et autres dépenses d'exploitation ont augmenté rapidement, cela a conduit à des pertes records pour la société.

La société a décidé alors la mise en place d'un système sophistiqué de contrôle des coûts qui donne des informations sur la rentabilité à chaque responsable de produit et à chaque responsable de succursale. Mais ce système ne donnait pas assez d'informations sur les dépenses d'exploitation internes, telles que les salaires et frais généraux, car ces charges étaient allouées arbitrairement aux diverses lignes de produits. De plus, les rapports ne donnaient pas assez d'informations sur les dépenses pour la prise de décision comme quels marchés cibler, comment réaliser le travail plus efficacement, et où investir en automatisation. Ils ont alors décidé la mise en place de la méthode ABC.

Cependant, dans la pratique, cette mise en place n'a pas été très facile. Les auteurs soulignent même que cela est en partie dû au fait qu'il s'agit d'une société appartenant au domaine des services. Ainsi, la plupart des dépenses d'exploitation internes sont liées au personnel. Comme le personnel travaille souvent sur de multiples activités, il est difficile d'isoler le temps que chaque employé consacre à des activités spécifiques. Comme les temps d'activité varient beaucoup par ligne de produit et par segment de clientèle, ils ont utilisé des coûts d'activité moyens pour estimer les coûts de produits, ce qui a conduit à de mauvaises réponses, les produits les plus simples subventionnant les produits les plus complexes.

A Fireman's Fund, ils ont pris une approche différente pour comprendre leurs coûts. Ils ont complété leur information habituelle sur les coûts en calculant périodiquement leurs coûts pour différents produits, activités et tâches. Comme la plupart des dépenses sont liées au personnel, ils ont focalisé leur attention sur ces coûts calculés à un moment donné afin d'obtenir une image claire de la façon dont les employés passaient leur temps.

¹ Cobb Ian, Helliar Christine and Innes John, *Management accounting change in a bank*, Management Accounting Research (CIMA), 1995 (6), pp. 155-175.

² Crane Michael, Meyer John, *Focusing on true costs in a service organization*, Management Accounting (IMA New York), february 1993, pp. 41-45.

Le concept de base de cette approche par échantillonnage est simple. En sélectionnant arbitrairement ces points représentatifs sur le temps, et en prenant une photo instantanée des activités des employés sur ces points précis, ils ont développé des estimations sur la quantité de temps passée sur plusieurs produits, activités, et tâches. En combinant ces données avec les informations sur les coûts d'employés par catégorie et avec les comptes de transactions, ils ont développé les données sur le temps pour les informations nécessaires sur les dépenses.

L'approche par échantillonnage de coûts est relativement simple. Bien que certaines compétences soient nécessaires pour déterminer chaque étude et analyser les résultats correctement, ils ont trouvé que leur méthodologie était facile et peu coûteuse à mettre en place et beaucoup moins perturbante que d'autres approches. En dépit de sa simplicité, cette approche leur permet d'avoir des informations qui n'étaient pas disponibles autrement.

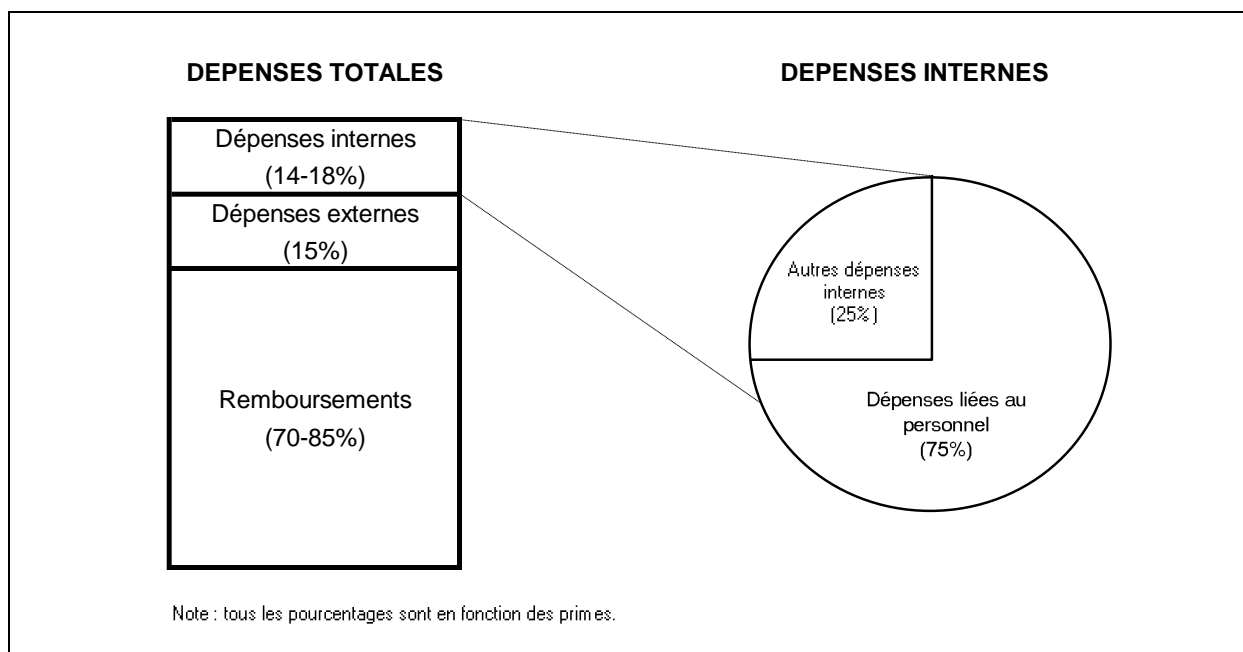
La structure de coûts d'une compagnie d'assurance est intéressante à étudier pour comprendre où il faut concentrer les efforts pour la compréhension et le contrôle des coûts. Ainsi, le chiffre d'affaires d'une compagnie d'assurance est composé des primes et des revenus liés aux investissements. Les retours sur investissements sont en moyenne de 15% à 20% des primes de polices d'assurances. Comme vous pouvez le voir sur la figure ci-après, les coûts incluent :

- les remboursements pour dommages qui atteignent environ 70% à 85% des primes,
- les dépenses externes, comme les commissions sur ventes et les taxes sur primes, représentent les 15% restants des primes,
- et les dépenses internes d'exploitation, tels les salaires et frais généraux qui représentent environ 14% à 18%. Le taux de profit hors taxe est d'environ 5% à 13%.

La grande majorité des coûts d'exploitation internes est liée au personnel.

Ainsi, pour Fireman's Fund, plus de 75% de leurs coûts d'exploitation internes est composé de salaires, charges, et mètres carrés.

Les dépenses types d'une compagnie d'assurances¹



La plupart des employés réalise une variété de tâches différentes pour plus d'une ligne de produits. Par exemple, un commercial d'un bureau d'assurance doit prendre en main les responsabilités générales, les mutuelles des travailleurs, et les assurances tous risques. Il ou elle accomplit plusieurs types d'activités : la cotation des taux de police, émettre des nouvelles polices, renouveler les contrats, enregistrer les modifications de contrats, et enregistrer les cessations de contrats. Les tâches nécessaires pour accomplir ces activités sont :

- solliciter les agents indépendants et les courtiers ;
- observer les applications des polices pour les faire accepter par les programmes de la société ;
- assembler les informations nécessaires pour souscrire les comptes ;
- coter le prix à facturer ;
- déterminer le bon programme dans lequel placer le contrat ;
- négocier la couverture et le prix avec l'agent ;
- acheter une réassurance pour le compte ;
- assister le travail administratif pour réaliser la police ;
- évaluer la performance des risques de l'assurance individuelle et le portefeuille total de l'agent.

Une journée type engendre du travail pour plusieurs activités supportant des comptes clients différents et des lignes de produits diverses. Travailler sur une activité pour un client spécifique peut cependant être étalé sur plusieurs jours ou semaines. Comme les employés

¹ Crane Michael, Meyer John, *Focusing on true costs in a service organization*, Management Accounting (IMA New York), february 1993, pp. 41-45.

prennent en charge de multiples articles et activités simultanément, il est difficile de développer une bonne information sur les coûts par type d'activité et par ligne de produit. De plus, le montant de travail nécessaire varie significativement par ligne de produit et d'un article à l'autre.

Patrick Newberry et Mark Bacon font remarquer que le domaine de l'assurance commence à utiliser ABC, voyant les résultats atteints par cette méthode dans le domaine industriel¹. Cependant, ils enregistrent quelques spécificités à l'application au secteur des assurances. Ainsi, le management et la budgétisation se focalise depuis longtemps sur les fonctions plutôt que sur les processus.

Dans les assurances, les forces de vente directe considèrent les autres fonctions comme des citoyens de seconde classe. Une analyse rigoureuse des activités a démontré que les fonctions administratives jouent un rôle vital pour maintenir des relations avec les clients. Ainsi, ils reçoivent fréquemment des informations sur les produits sous la forme de notices, promotions ou détails sur les changements de polices.

Les sociétés d'assurance sont complexes et une des difficultés pour ABM est d'appréhender correctement le niveau de détail. L'approche doit aller dans un niveau de détail suffisant pour être crédible et produire des résultats significatifs, particulièrement dans le cas où le comportement du management change. Mais il ne faut pas que l'approche aille trop dans le détail, cela prendrait trop de temps, ne serait pas suivi et les résultats ne seraient pas compréhensibles intuitivement.

L'introduction d'une nouvelle base de calcul du coût des produits peut engendrer de la résistance. Traditionnellement, les coûts des produits sont calculés sur la base d'allocations actuarielles des coûts d'acquisition et de maintenance du secteur. Souvent ces allocations sont très génériques par nature et ne sont pas bien incorporées dans un système robuste de calcul de coûts, bien que, dans les sociétés d'assurance vie, une recherche annuelle des dépenses et des méthodes pertinentes de calcul de coûts soit faite.

La méthode ABC peut apporter une aide particulièrement intéressante pour affecter les ressources sur les activités de management et de support aux filiales dans les sociétés d'assurance vie qui ont une force de vente directe et sur les activités de vente sur le terrain. Cependant, des résistances culturelles existent et ces types de personnels acceptent mal de devoir reporter sur leurs activités et de se voir contrôlés de façon centralisée. Les mêmes problèmes peuvent se rencontrer avec les gestionnaires de grands comptes. Les auteurs proposent de commencer avec un pilote afin d'habituer les gens à cette méthode, puis de développer l'étude par la suite.

Une autre difficulté existe pour l'application de la méthode ABC au domaine de l'assurance. Leurs systèmes financiers sont aussi très complexes et il leur est difficile d'informatiser la méthode, même en utilisant un des logiciels proposés par le marché. C'est plus particulièrement le cas avec les activités administratives et de management.

ABM a été appliqué aux calculs des malus des assurances. Dans les années 70, les malus dans les assurances médicales ont fortement augmenté. L'association médicale américaine (AMA) et l'association des hôpitaux américaine (AHA) ont demandé à Marsh & McLennan, un grand

¹ Newberry Patrick and Bacon Mark, *A basis for survival*, *Accountancy (London)*, october 1994, pp. 48-50.

courtier, d'étudier ce problème¹. A ce moment-là, les prix des assurances étaient basés sur les jours par malade. Une prime estimée était calculée en multipliant le taux journalier du patient par le nombre de journée de maladie. Après l'expiration de la police, le nombre exact de journées maladie était connu et des ajustements pouvaient être faits sur la prime totale.

ABM a été utilisé pour calculer le coût de cette assurance d'une autre façon. On a demandé à l'AHA de collecter de l'information à partir d'un échantillon d'hôpitaux - des petits, des grands, et des universitaires. L'information demandée tournait autour des activités réalisées par les hôpitaux, surtout celles qui pouvaient entraîner des malus.

Une des hypothèses de l'étude était que les hôpitaux universitaires rencontreraient des cas plus difficiles que les autres hôpitaux, et que ces cas entraînaient des risques plus élevés de malus. Une autre hypothèse était que le nombre de fois qu'une activité intervenait pouvait affecter le risque lié à cette activité. Par exemple, si un médecin de campagne effectuait un drainage de la colonne vertébrale seulement quatre fois par an, son manque d'expérience pouvait entraîner un plus grand risque à ses patients qu'un médecin qui ferait cela quotidiennement. On supposait aussi que les activités médicales dans les grandes villes entraînaient des risques de malus plus importants que dans les zones rurales, car les gens dans les grandes villes sont supposés être moins enclins aux mauvaises pratiques.

La méthode ABC s'est avérée préférable à celle basée sur les coûts par journée de malade, même si des limites sont liées à la possibilité d'obtenir toute l'information voulue. Un coût de « mauvaise pratique » par procédure médicale (activité) a été établi. Par exemple, un système a été développé pour allouer un certain montant à la chirurgie cardiaque et un autre pour les accouchements. Aucune tentative n'a été faite pour différencier les chirurgies du genou, de la hanche, ou de l'épaule, entre l'accouchement simple ou multiple, ou entre les coûts fixes et variables de chaque activité. L'approche qui calcule le coût des mauvaises pratiques à l'aide des journées de malades peut être comparée à une société industrielle qui utilise la main d'oeuvre directe ou les heures machines pour allouer les frais généraux. Bien que les systèmes ABM ne soient pas très sophistiqués, l'AHA a considéré que les premiers résultats étaient plus pertinents que ceux de la méthode basée sur la journée de malade.

La méthode ABC a permis de voir que certains hôpitaux étaient trop chargés par le malus de l'assurance alors que d'autres ne l'étaient pas assez. Une approche similaire a été adoptée pour calculer le risque de différentes classes de docteurs et chirurgiens. Par exemple, l'AMA a estimé que les chirurgies à plus haut risque étaient celles pratiquées par les obstétriciens, les neurologues, et les cardiologues.

On peut également trouver une application de la méthode ABC dans le domaine des services non marchands avec le cas de l'ASSEDIC Atlantique-Anjou (ASSociation pour l'Emploi dans l'Industrie et le Commerce) décrit par Gwenaël Prouteau². L'ASSEDIC a trois missions au sein du régime de l'assurance chômage : un service rendu au travailleur privé d'emploi (l'allocataire), le recouvrement des contributions des entreprises pour payer les allocataires, d'autres missions comme l'établissement de statistiques.

¹ Antos John, *Activity-Based Management for Service, Not-for-Profit, and Governmental Organizations*, *Journal of Cost Management*, Summer 1992, pp. 13-23.

² Prouteau Gwenaël, *Changement de comptabilité de gestion dans une entreprise de services non marchands - Le cas de l'ASSEDIC Atlantique-Anjou*, *R.F.C. n°260*, octobre 1994, pp. 48-56.

Jusqu'en 1993, l'ASSEDIC utilisait la méthode des sections homogènes, mais celle-ci s'avérait inadaptée et ne répondait plus aux besoins des opérationnels. L'ASSEDIC Atlantique-Anjou s'est lancée dans une modélisation ABC en 1992 et a abouti à un système opérationnel en juin 1993. Les deux systèmes (traditionnel et ABC ont fonctionné en parallèle jusqu'à fin 1994).

Quarante-six activités ont été dénombrées. Par regroupements, dix-neuf activités ont été retenues. Puis des inducteurs de coûts, appelés générateurs au sein de l'ASSEDIC, ont été associés à ces activités comme le montre le tableau ci-dessous.

Activités et inducteurs retenus à l'ASSEDIC Atlantique-Anjou

Numéro	Activités	Inducteurs
1	Gestion du personnel	Effectif
2	Comptabilité	Nombre de comptes
3	Gestion immobilière	Nombre de mètres carrés
4	Exploitation informatique	Nombre de lignes
5	Mise sous pli	Nombre de documents
6	Achats	Nombre de commandes
7	Audit	Nombre de missions
8	Statistiques	Nombre de statistiques
9	Coordination	Nombre de notes émises
10	Affiliation	Nombre d'affiliations
11	Recouvrement	Nombre d'encaissements
12	Accueil	Nombre de personnes reçues
13	Contentieux	Nombre d'actes
14	AGS	Nombre de relevés de créances
15	Traitement dossier	Nombre de dossiers traités
16	Mandatement	Nombre de paiements émis
17	Mesures individuelles	Nombre de dossiers traités CP
18	Aides ponctuelles	Nombre de dossiers traités FS
19	Actualisation	Nombre de cartes d'actualisation traitées

Trois processus ont ensuite été identifiés : la gestion de l'allocataire, la gestion de l'employeur et la production de la statistique. Ils correspondent aux trois missions de l'ASSEDIC. Puis le calcul des coûts de revient a été effectué en connaissant le volume d'activité consommé par chaque composant via les inducteurs.

L'ABC a permis à l'ASSEDIC de se placer dans une logique de gestion des coûts et non de répartition des charges. Le contrôle de gestion s'exerce non plus au stade des produits, mais des activités.

L'ASSEDIC a ensuite travaillé à la mise en place de l'ABM.

Les sociétés de télécommunications

Roger Mills et Martin Cave ont écrit un article sur l'application de la méthode ABC dans les services et ont choisi l'exemple des télécommunications¹.

Ils ont mené une étude basée sur Kingston upon Hull et le domaine environnant qui, au travers d'une anomalie historique, a un service téléphonique fourni par une société de télécommunications qui appartient maintenant entièrement au conseil de la ville de Hull. Cette société, Kingston Communications (Hull) plc, en conjonction avec Oftel, le corps réglementaire des télécommunications pour le Royaume Uni, leur a demandé de produire une étude sur les allocations de coûts.

Le réseau téléphonique de la société couvre 310 kilomètres carrés avec une population de 350 000 personnes et environ 150 000 connexions d'échange. Quatorze échanges au moment de l'étude étaient équipés d'un système d'équipement digital X et tous les câbles de jonction avaient été entièrement convertis en fibre optique. Le système de communications Kingstom connecte les domaines brevetés à l'extérieur au travers de British Telecom ou Mercury.

Les défis de la comptabilité de gestion dans le secteur des services peuvent être liés à ceux déjà illustrés par Colin Drury pour l'industrie. La classification des coûts industriels se fait souvent entre coûts directs et indirects. Les coûts directs sont les coûts, comme la main d'oeuvre, matières et frais généraux qui peuvent être directement reliés à un produit, laissant seulement les coûts indirects à allouer sur le portefeuille produits de la société.

Traditionnellement, ces coûts font l'objet de beaucoup d'attentions, étant souvent alloués à des produits particuliers. Comme Colin Drury l'indique, ces méthodes se sont développées avec l'essor de la technologie industrielle qui a amené une diminution substantielle de la proportion des coûts directs dans les coûts totaux. Colin Drury cite l'étude du CAM-I anglais dans laquelle le travail direct représente 12% du total des coûts de production des sociétés ayant répondu et 15% dans une étude américaine comparable.

Dans le cas d'une organisation de service qui fournit des télécommunications, l'identification des coûts directs est extrêmement difficile comparée au cas du domaine industriel. Il n'y a pas de matières, il y a de la main d'oeuvre et les coûts les plus significatifs sont liés à l'équipement. Avec l'automatisation grandissante et les mouvements dans le système digital de télécommunications, la proportion de coûts du capital et de coûts directs a augmenté fortement.

L'autre difficulté clé d'allocations dans les télécommunications résulte de la position dominante sur le marché de la plus grande société de télécommunications dans de nombreux pays. Cela nécessite la mise en place de règles de contrôles des prix, et le problème est exacerbé quand certains secteurs de la société sont ouverts à la concurrence alors que d'autres sont des monopoles. Dans de telles circonstances, le réglementateur s'empressera d'interdire le subventionnement (appelée subvention croisée) du monopole au secteur compétitif.

Bien que la définition d'une subvention croisée soit problématique, en établir une entraînera inévitablement une allocation de coûts. Ce problème a été longuement débattu aux USA quand la Commission Fédérale des Télécommunications (FCC) a demandé aux sociétés de télécommunications ces soixante dernières années ou plus de produire des allocations de coûts basées sur plusieurs alternatives.

¹ Mills Roger, Cave Martin, *Overhead cost allocation in service organisations*, Management accounting (CIMA, London), juin 1990, pp. 36-37.

Au Royaume-Uni le problème est devenu plus crucial depuis la privatisation de British Telecom. Oftel est concerné en particulier lorsque la prétendue nouvelle base de charges d'appel (l'augmentation du prix des appels locaux et la diminution de prix des communications interurbaines) est justifiée par des coûts ou quand il s'agit d'une réponse à la concurrence grandissante dans le marché des communications interurbaines de Mercury. Il a donc examiné les méthodes d'allocation de British Telecom pour voir si les modifications de prix d'appels sont basées sur les coûts.

Plus récemment, Oftel a aussi examiné les coûts de British Telecom pour fournir des lignes privées, afin de rechercher le bien fondé de ces charges. Malheureusement, ces études ne sont pas disponibles pour l'observateur extérieur. Aux USA, cependant, la FCC a fourni une sorte de guide sur la façon de réaliser les allocations de coûts comme suit :

- les services non réglementés payent pour chaque service réglementé en utilisant le taux de tarification.
- Quand c'est possible, les coûts doivent être directement affectés aux activités réglementées ou non. Par exemple, le coût de l'équipement d'achat pour fournir uniquement des services réglementés ou non réglementés devrait être alloué de cette façon.
- Les coûts qui ne peuvent être affectés directement sont appelés coûts communs et sont regroupés et alloués à des activités réglementaires ou non réglementaires selon la hiérarchie suivante :
 - Quand c'est possible, l'allocation sera basée sur une analyse directe de l'origine des coûts. Quand l'analyse directe est impossible, l'allocation sera basée sur un lien indirect à une autre catégorie de coûts pour laquelle une allocation directe est possible.
 - Quand il n'y a pas d'allocations directes ou indirectes possibles, les coûts sont alloués sur la base d'une allocation générale calculée en utilisant le ratio de toutes les dépenses directement affectées soit aux activités réglementées, soit aux activités non réglementées.

* L'investissement dans le matériel et l'équipement utilisé par les activités réglementées et non réglementées devrait être alloués sur la base de l'utilisation prévue la plus importante au-delà de la vie de l'investissement.

Cette idée est basée sur le besoin du réglementateur pour les données d'allocation de coûts, mais diverge avec les propres besoins de la société.

La référence à la littérature a révélé que certains auteurs et en particulier J. Dearden¹, ont attiré l'attention sur les problèmes de comptabilité de gestion dans les organisations de service nécessitant l'identification des coûts spécifiques à un service particulier et sur les méthodes à utiliser. En ce qui concerne l'établissement des coûts spécifiques, il propose le concept des coûts uniquement affectables qui diffère de la différentiation faite par la comptabilité de gestion traditionnelle entre les coûts fixes et variables. Le concept de coût spécifique suppose que si le service en particulier n'existe pas, aucun coût n'est pris en compte pour ce service. Donc à volume zéro, beaucoup de coûts peuvent être éliminés alors qu'ils existent pour de gros volumes.

Comment ces coûts spécifiques sont identifiés ? L'approche hiérarchique commence à partir de la définition du service la plus compréhensible et va vers la moins compréhensible. La moins compréhensible est un service spécifique qui ne peut plus être subdivisé. Au niveau du groupe où

¹ Dearden J.; *Cost accounting comes to service industries*, *Harvard Business Review*, september/october 1978.

tous les coûts sont manipulés par les sièges sociaux, tous les coûts engendrés sont spécifiques par rapport à l'unité mais non au plus bas niveau dans l'organisation. En dessous du niveau groupe, les coûts spécifiques pertinents peuvent aussi être identifiés en posant la question "Quels coûts n'auraient pas existé si le service n'avait pas été fourni ?"¹.

Les auteurs trouvent que cette approche recommandée par J. Dearden en conjonction avec l'expérience internationale leur permet d'allouer d'importants coûts de capital à travers la hiérarchie. La direction fournie par la FCC était vitale, car comme J. Dearden le dit²: "Beaucoup, si ce n'est la plupart, des industries de service ont d'importantes difficultés à identifier les coûts de services spécifiques. En effet, il y a des montants relativement importants de coûts joints dans des produits liés dans l'industrie de service. Cela peut signifier que les produits sont des "produits joints" dans des buts pratiques et doivent être traités de cette façon pour la prise de décision les concernant. Certaines sociétés allouent ces coûts joints aux produits. Cela ne sert réellement à rien, car l'allocation de coûts joints ne représente pas les réalités économiques. Avec l'état de l'art actuel, la seule solution disponible dans de nombreux cas est de calculer la rentabilité d'un produit pour un groupe de services".

L'étude menée par les auteurs a commencé avant que l'Activity-Based Costing n'ait pris de l'importance et qu'il y ait quelques parallèles entre les approches de coûts qu'ils ont développées et l'Activity-Based Costing. L'Activity-Based Costing se focalise sur les coûts indirects des produits, supposant que les coûts directs peuvent normalement être mesurés. Dans l'absence de coûts directs de production comparables pour les télécommunications, les auteurs se sont concentrés sur la recherche de la façon d'allouer les ressources les plus chères. Cela a été mené à bien en utilisant les concepts de J. Dearden de l'unicité. Ensuite, l'approche FCC adoptée a été dirigée sur une allocation basée sur une analyse directe de l'origine des coûts à chaque fois que c'était possible.

Il y a quelques similarités avec les propositions de Robin Cooper et Robert S. Kaplan³. Ils recommandent que la première étape pour bâtir un nouveau système de coût de produit est de collecter des données exactes sur la main d'oeuvre et les matières. Ensuite, ils proposent que les demandes faites par des produits particuliers en ressources indirectes devraient être examinées en suivant les trois règles suivantes :

- 1- Se focaliser sur les ressources chères.
- 2- Mettre l'emphase sur les ressources dont la consommation varie significativement par produit et type de produit, regarder la diversité.
- 3- Se centrer sur les ressources dont les modèles de demande ne sont pas corrélés avec les mesures d'allocation traditionnelles comme la main d'oeuvre directe, les processus, le temps, et les matières.

Comme il était évident pour les auteurs, la première des règles peut donner de grandes différences dans les coûts de produits. Les seconde et troisième règles identifient les ressources que les systèmes traditionnels analysent mal (grandes distorsions). Leur approche orientée sur les activités prouve qu'elle est essentielle pour déterminer les coûts de télécommunications, car elle offre le moyen d'affecter les ressources aux activités, puis les activités à des services spécifiques.

¹ Dearden J.; *Cost accounting comes to service industries*, *Harvard Business Review*, september/october 1978.

² Cf. p. 554 dans Dearden J., *Management Accounting : Text and Cases*, Harvard University, 1988.

³ Cooper R. and Kaplan R.S., *Measure costs right : make the right decisions*, *Harvard Business Review*, September-october 1988.

En annonçant les augmentations de 1989 dans les communications domestiques, British Telecom a noté que leurs prix pour les lignes et connexions sont au même niveau que les coûts pour les fournir et sont effectivement répartis sur tous les revenus des communications. Les sociétés de téléphone du monde entier trouvent que ce progrès technique tend à augmenter le coût relatif de la fourniture de l'accès et réduit celui de faire des appels. La seule recherche possible a été celle sur les relations de coûts entre l'accès (la liaison au système téléphonique) et l'utilisation à cause de la nature plutôt spéciale du système de Kingston upon Hull. Comme toutes les communications interurbaines sont basées sur des interconnexions avec British Telecom ou Mercury, il n'était pas possible de rechercher les coûts relatifs des appels locaux et interurbains.

Les résultats des auteurs ont également fortement suggéré que les coûts d'accès sont généralement excessifs par rapport au montant facturé pour la ligne, alors que les coûts d'utilisation sont généralement plus bas que les taux chargés.

Les auteurs ont montré que leur approche avait quelques points communs avec l'Activity-Based Costing, et ont offert un point de départ utile en développant des procédures d'allocation de coûts utilisables.

Le contrôleur financier de British Telecom (BT), B. A. Bussey, relate son expérience ABC. BT offre un nombre limité de produits¹:

- des appels téléphoniques, classés selon l'heure de la journée et la distance,
- des charges fixes d'accès au réseau, analysées par type de client,
- certains services d'utilisations spécialisées du réseau, et
- la fourniture de l'appareil téléphonique.

Si le calcul du coût des produits peut paraître simple, il ne l'est pas pour deux raisons :

- beaucoup de produits partagent le même réseau ou la structure de support et les coûts ne varient pas avec un volume d'utilisation ;
- différents produits ont des niveaux divers de concurrence. Il existe peu de marchés naturels où les prix peuvent être établis. Les prix sont alors basés sur les coûts et sont sujets à l'approbation du régulateur (Of tel). BT doit prouver qu'il n'existe pas de subventions croisées entre les activités concurrentielles et de monopole.

Le principal problème de BT est que la plupart des coûts sont fixes et liés à l'utilisation d'un réseau par des communications permanentes et temporaires. De plus, la plupart des coûts de BT ne sont pas liés à l'unité de consommation. En plus, beaucoup d'employés qui maintiennent et installent les terminaisons locales du réseau maintiennent et installent aussi les appareils téléphoniques - souvent en même temps. Les systèmes de mesure de temps ont du mal à séparer ces deux opérations. BT a donc été amené à utiliser une nouvelle méthode de calcul des coûts.

Cette méthode est basée sur les causes à l'origine des coûts. Parfois cette méthode est simple à appliquer (par exemple avec l'installation de lignes spécifiques pour des services spécialisés). Mais il est rare que les principes de liaison des coûts aux services se fassent en une

¹ Bussey B.A., *ABC within a service organisation*, *Management Accounting* (CIMA, London), december 1993, pp. 40-41 et 65.

étape. Certains coûts peuvent seulement être reliés aux types d'équipements ou sortes de câbles, alors que d'autres peuvent juste être reliés à des groupes de services.

D'autres encore sont induits par des chiffres, des grades ou des types de personnel ou sont engendrés par des activités de personnels spécifiques. Parfois il est nécessaire d'aller plus loin dans la planification des critères sous-jacents aux décisions d'investissements pour trouver la cause des dépenses.

Il existe beaucoup de similitudes entre la méthode utilisée par BT et ABC. Par exemple, BT utilise la complexité du produit et la gamme de produits comme facteurs de répartition. Les volumes sont utilisés comme inducteurs de coûts, mais généralement pour perfectionner les produits individuels au sein d'un groupe comme ABC le suggère. Les systèmes de BT ne sont pas récents puisqu'ils sont apparus dans les années soixante-dix, longtemps avant que ABC ne soit défini. Les différences entre les deux méthodes sont liées à la visibilité. Le modèle principal est complexe et difficile à comprendre. Des sous-modèles sont utilisés séparément pour analyser des données non-financières et fournir des ratios.

Avec la déréglementation du marché des télécommunications au Royaume Uni et la privatisation de British Telecom, Mercury a enregistré une forte croissance au début des années quatre-vingt¹. Cependant, des changements rapides sur le marché ont augmenté la pression sur les marges par produits.

La méthode utilisée jusqu'alors par Mercury était celle des coûts complets. Celle-ci n'apportait pas entière satisfaction, car elle ne permettait pas de comprendre ce qui causait les coûts. Ainsi, à l'automne 1992, il a été décidé de se lancer dans un projet ABC. Deux domaines pilotes ont été choisis, ils comprenaient chacun plusieurs centaines d'employés. Les objectifs poursuivis étaient :

- avoir une meilleure compréhension de la cause des coûts,
- identifier la contribution de chaque produit/service, client, et segment de marché,
- contrôler les frais généraux, et
- faire de la mesure de performance.

De plus ABM pouvait être utilisé pour établir les prix de cession interne entre les unités.

Deux points négatifs risquaient de gêner le projet :

- les deux domaines pilotes étaient dans une phase de réduction des coûts,
- le fait que le projet soit issu de la finance.

Cependant, deux points positifs existaient :

- une analyse détaillées des tâches avait été faite dans le cadre de la réduction des coûts,
- de la documentation sur les processus clés existait et une démarche de Qualité Totale était en cours.

1 Gwynne Richard et Ashworth Gary, Implementing activity-based management at Mercury Communications, Management Accounting (CIMA, London), december 1993, pp. 34-36.

Finalement, tous ont adhéré au projet ABC et une application au niveau mondial est même développée pour le reste du groupe.

AT&T, la société de téléphone nord-américaine, a diminué la taille de ses unités de travail et les a davantage spécialisées¹. De plus, la réglementation des prix l'a obligée à gérer les coûts plutôt que d'allouer les coûts critiques. Plusieurs problèmes existaient : par exemple, les coûts pour maintenir et gérer le téléphone étaient alloués aux services sur la base de la minute d'utilisation du réseau. Certains coûts facturés étaient alloués sur la base du nombre d'envois produits, mais des types d'envois différents nécessitaient des niveaux différents de maintenance informatique et des besoins en personnel différents pour les valider, les trier et les envoyer.

En 1991, le responsable Neville O'Reilly a introduit l'Activity-Based Costing (ABC). Un système d'analyse ABC a été mené sur une base mensuelle sur le centre de facturation qui a servi de pilote à l'étude. Les objectifs poursuivis étaient :

- intégrer les résultats financiers à la gestion opérationnelle et aux résultats par client (valeur ajoutée),
- identifier les améliorations de coûts opérationnels et quantifier les économies engendrées par certaines opérations (par exemple, coût du double travail),
- analyser les augmentations et diminutions de productivité dans le centre de facturation,
- établir une base de données factuelles servant de support à la planification et aux négociations budgétaires,
- comparer les centres de facturation avec d'autres centres de facturation.

Grâce à ABC de significatives réductions de coûts dans le centre de facturation ont été réalisées malgré une augmentation du chiffre d'affaires. Les volumes de facturation par minute ont augmenté de 26% en 1992 et 20% en 1993 et les coûts ont diminué de 8% et 18% dans la même période.

Un an après cette implantation, les clients sont satisfaits et le modèle ABC est utilisé pour mieux gérer le centre des opérations. Ainsi :

- un état de risque basé sur les faits pour le coût de réalisation des projets spéciaux a été mis en place au centre de facturation,
- on mesure la productivité de certaines activités,
- on mène des actions de benchmarking parmi les groupes de facturation,
- une meilleure allocation des ressources est réalisée,
- la fourniture des coûts unitaires pertinents se fait rapidement,
- des améliorations de processus sont générées,
- la réduction des temps de cycle s'opère,
- les responsables de lignes de produits ont plus d'éléments pour établir leurs budgets,
- les groupes de travail ont plus d'éléments pour déterminer leurs besoins en formation.

¹ *Hobdy Terrence, Thomson Jeff et Sharman Paul, Activity-Based Management at AT&T, Management Accounting (IMA, New York), April 1994, pp. 35-39.*

Le domaine de la santé : les hôpitaux et cliniques

En France, le secteur hospitalier a connu une réforme en 1991 : « Progressivement, avec le Programme de Médicalisation des Systèmes d'Information (PMSI), la mise en place de la comptabilité analytique hospitalière, et très rapidement - certainement lors de la prochaine campagne budgétaire - la tarification basée sur les Groupes Homogènes de Malades (GHM), le Ministère augmente sa pression sur les établissements pour les engager dans une démarche de gestion. »¹.

La tarification fondée sur les « pathologies » :

Les pathologies ne sont pas exactement l'objet de coût retenu, l'outil utilisé est le Groupe Homogène de Malades (GHM). Les GHM sont caractérisés schématiquement par un diagnostic principal, complété par quelques recherches complémentaires et certaines caractéristiques des patients (ex : âge, sexe). Les actes les plus coûteux (notamment chirurgicaux) font eux aussi partie des critères de groupement des séjours. Chaque GHM représente une partie de la population des patients traités dans les établissements de soins. Les GHM sont prédéterminés et identiques pour toutes les structures, ce qui crée une liste de « produits » hospitaliers basés sur les pathologies et les principaux actes consommés. Le raisonnement de répartition est simple à ce stade ; peu importe le lieu de production du GHM, la consommation de ressources doit être semblable d'une structure de soins à une autre. Il suffit alors de déterminer le coût moyen du GHM pour pouvoir financer les établissements de soins en fonction de leur production.

L'approche du Ministère des affaires Sociales, de la Santé et de la Ville avait été présentée comme un outil de gestion interne. Parallèlement à la démarche PMSI - conduisant à grouper les séjours de l'établissement dans les GHM - se développait une comptabilité analytique ayant pour objet de calculer le coût de chaque GHM. Cette expérience offre une réponse au besoin d'information. L'apport informationnel réalisé par l'Etude Nationale des Coûts par Activité Médicale est fortement inspirée des déroulements classiques de la comptabilité analytique. Nous arrivons à un coût complet par GHM recouvrant l'ensemble des charges de l'entreprise. Ainsi, si le dirigeant a bien suivi les recommandations de la tutelle, il dispose d'un système de comptabilité assez complexe, inspiré du Plan Comptable 1982, qui lui fournit un coût complet, éventuellement ventilé en trois catégories de charges : médicale, logistique, et de structures. Il peut à l'aide de ces informations comparer son coût de production avec l'allocation faite au GHM qu'il étudie.

Raef A. Lawson rapporte les résultats d'une étude menée auprès d'entreprises hospitalières de la région de New York². Plus de la moitié des personnes ayant répondu trouvaient que leur système de comptabilité traditionnel ne fournissait pas toutes les informations nécessaires à la prise de décision de gestion. Presque 60% des personnes interrogées ressentait le besoin d'une amélioration du système de comptabilité.

La question « quelle information les administrateurs ont besoin de connaître et qui n'est pas donnée par leur système traditionnel de comptabilité ? » a été posée à un groupe

¹ Garrot Thierry, *La gestion hospitalière par la méthode ABC*, *Revue Française de Comptabilité* n° 273, décembre 1995, pp. 53-61.

² Lawson Raef A, *Activity-Based Costing systems for Hospital Management*, *CMA Magazine* vol 68 n°5, 1994, pp. 31-35.

d'administrateurs au début d'une session de formation sur la méthode ABC. Les réponses données montrent que la méthode ABC peut représenter la solution à adopter (voir le tableau ci-dessous).

Informations nécessaires aux administrateurs d'établissements hospitaliers utilisant des comptabilités traditionnelles

- Le coût d'un acte de soin,
- la possibilité de comparer la rentabilité de différents centres de soins,
- une allocation pertinente des coûts administratifs sur les produits,
- le coût d'établissement d'un nouveau centre,
- le coût de la qualité,
- l'information permettant de comparer le coût de la structure par rapport au personnel médical,
- une comparaison des coûts (et de leurs causes) à travers le temps,
- l'identification des coûts de support aux autres départements,
- l'information sur les coûts de soins spécifiques sous-traités comparés à ceux fournis par l'organisation,
- l'information sur le coût de diverses activités, comme la gestion d'une plainte ou d'une demande d'achat.

L'auteur cite une étude qui montre que 22% des établissements hospitaliers auraient implanté ABC contre 11% des entreprises américaines¹.

Aux Etats-Unis une des utilisations les plus répandues de la méthode ABC par les hôpitaux est la détermination des coûts par groupe de patients, ou par type de plan de paiement. Cette information permet d'avoir un bon outil pour négocier avec les sous-traitants. ABC est aussi utilisé pour déterminer les coûts des services administratifs pour une grande organisation de protection de la santé (une organisation qui fournit des services médicaux pour un forfait payé d'avance). L'information du modèle est utilisée pour rationaliser les prix de certains services fournis par l'organisation. De plus, le modèle est utilisé pour mieux comprendre le coût des activités et comment contrôler les coûts.

ABC peut servir à comparer le coût de traitements avec des médicaments différents et à déterminer le traitement le plus coûteux.

¹ Selon une autre étude de H. Armitage et R. Nicholson, *Activity-based costing : a survey of Canadian practice* dans P. Sharman, *Activity-based management : A growing practice* CMA Magazine, March 1993.

Lawrence P. Carr présente l'exemple de l'application de la méthode ABC à l'hôpital Braintree de Boston aux Etats-Unis¹. Le but recherché était de déterminer des coûts de séjours par type de pathologie et d'hospitalisation (à domicile ou en hôpital). Avec la méthode ABC, les organismes de remboursement payent pour le service effectivement délivré et ne remboursent pas un forfait trop global. L'hôpital est, en effet, maintenant capable de calculer le coût des activités consommées par chaque malade et séjour.

Le service de recouvrement d'un hôpital à Dallas a également utilisé ABM pour calculer combien lui coûtait un patient par activité². Il a recensé les activités suivantes :

- prise en charge des envois,
- gestion des clés,
- prise en charge des assurances maladies,
- préparation des dépôts,
- recherche,
- copie, et
- activités de crédit.

L'analyse ABM a permis à cet hôpital de comparer le temps passé par deux employés pour vérifier s'il y avait des erreurs dans le traitement des chèques au sein du service comptabilité et le coût de cette activité afin d'évaluer la performance de celle-ci.

Le service comptable a établi une cartographie des activités. Cela lui a permis de comparer les diverses alternatives possibles comme :

- recevoir les rapports de la banque par modem ou enregistrement ;
- recevoir les rapports de la banque électroniquement plutôt que sur papier ;
- avoir les paiements des patients directement à l'hôpital plutôt que par courrier.

Une cartographie d'activités ressemble à un budget base zéro, car cela oblige à envisager les différentes façons de réaliser une fonction, un processus, ou une activité. Le but est d'éliminer l'activité (si elle est sans valeur ajoutée) ou de trouver une façon plus efficace d'atteindre l'objectif.

Quelques inducteurs de coûts associés à l'activité « traitement des dossiers » sont :

- poids du temps que l'hôpital passe à travailler avec une certaine banque ;
- expérience de la banque pour répondre aux besoins de l'hôpital ;
- capacités, formation, et expérience d'un employé de banque qui travaille avec l'hôpital ;
- nombre de reçus de banque ;

¹ Carr Lawrence P., *Unbundling the cost of hospitalization*, *Management Accounting* (IMA, New York), novembre 1993, pp. 43-48.

² Antos John, *Activity-Based Management for Service, Not-for-Profit, and Governmental Organizations*, *Journal of Cost Management*, Summer 1992, pp. 13-23.

- nombre de patients ;
- capacités, formation, et expérience d'un employé de l'hôpital vérifiant les erreurs dans un dossier ;
- poids des enregistrements de banque ; et
- expérience des courtiers d'assurances à fournir la bonne information.

Le service a revu un nombre de mesures d'activités incluant :

- le nombre de bandes ;
- le nombre de copies faites ; et
- le nombre d'entrées dans un rapport.

Le service comptable a décidé d'utiliser le nombre d'entrées dans un rapport.

D'autres activités trop petites (en termes de temps ou de coûts) pour être enregistrées séparément ont été allouées aux activités primaires en fonction du nombre de transactions pour chaque département. Une transaction pour le traitement des dossiers devrait être différente d'une transaction pour l'assurance ou l'aide médicale, car ce traitement entraîne des vérifications différenciées pour chaque patient alors que les assurances et aides médicales ne nécessitent pas de vérifications séparées.

Finalement, la comptabilité a établi deux catégories de coûts par patient pour les services de recouvrement. Une des deux catégories était l'assurance et l'aide médicale aux patients, l'autre était celle des patients remboursés par des sociétés d'assurance. Ces coûts peuvent être inclus dans une fiche d'activités par patient, comme le montre l'exemple suivant :

<u>Activité</u>	<u>Unités</u>	<u>Coût unitaire</u>
Admission du patient	1	\$xx
Préparation de la chambre	1	\$xx
Alimentation du patient	9	\$xx
Préparation du patient pour l'opération	1	\$xx
Déchargement du patient	1	\$xx
Réception du paiement	1	\$xx
Total		<u>\$xxx</u>

Les hôtels

Une étude menée par Paul Collier et Alan Gregory sur six groupes hôteliers dans lesquels les auteurs ont interrogé le directeur financier ou son équivalent montre que les informations issues de la comptabilité de gestion contribuent peu dans les décisions de fixation des prix¹. De même, les auteurs stipulent que les groupes hôteliers rejettent la méthode ABC. Les systèmes de mesure de performance sont plutôt basés sur une comparaison entre les résultats prévus et

¹ Collier Paul and Gregory Alan, Survey shows hotels reject activity-based costing, *Management Accounting* (CIMA, London), may 1995, p. 12.

réalisés. Cela ne prouve pas cependant que la méthode ABC ne peut être utilisée dans le secteur hôtelier. Il faudrait ici analyser les raisons profondes de ces échecs pour les comprendre.

Les sociétés de transport

On peut trouver des applications de la méthode ABC au domaine des transports. Ainsi, Eric Cauvin a réalisé une thèse sur le développement et le test du modèle de comptabilité par activités dans les services¹. Il présente une application à la Compagnie Marseillaise de Remorquage et de Sauvetage (C.M.R.S.), une filiale du groupe Chambon. La mise en place s'est articulée autour des sept fonctions de l'entreprise : l'exploitation, le suivi technique, les achats, la comptabilité, le contrôle de gestion, la facturation et la vigie. Huit entretiens ont été menés afin de définir et de décrire les activités. L'étude a relevé dix services rattachés au remorquage portuaire : l'exploitation, le remorquage, la technique, l'entretien, le contrôle de gestion, les achats, la comptabilité, la facturation, la vigie et le personnel navigant.

Vingt-huit activités significatives ont été retenues. Chacune d'entre elles est définie par sept critères : sa désignation, sa description, sa localisation (la ou les fonctions sur lesquelles elle intervient), son origine (l'événement déclencheur de son exécution), son ou ses destinataires, sa production et son unité de mesure (son inducteur d'activité).

Les services participant au remorquage portuaire ont défini le temps moyen qu'ils consacrent à chacune de leurs activités.

Les ressources du Grand Livre Analytique ont été réparties sur les activités via les inducteurs de ressources. Il existe quatre types de charges regroupées en deux catégories :

- *les charges directes* (35% des charges totales) représentent les charges de personnel navigant et les dépenses de carburant des remorqueurs. Elles sont directement affectées à la prestation du service « remorquage » sans calcul intermédiaire.

- *Les charges indirectes* (65% des charges totales) sont relatives au personnel sédentaire et aux frais généraux. Elles sont classées en trois catégories suivant la clé de répartition utilisée :

- *les charges affectées directement aux activités* ne concernent qu'une seule activité (44% des charges indirectes).

- *Les charges imputées aux activités proportionnellement au temps de travail.* Elles concernent une fonction, mais sont communes à plusieurs activités (37,8% des charges indirectes). On y trouve la location de matériel, l'entretien des véhicules, les prestations informatiques, les charges de personnel, etc.

- *Les charges imputées à part égale entre toutes les activités* sont communes à toutes les activités (18,2% des charges indirectes).

L'étude a ensuite porté sur les inducteurs d'activités afin de chiffrer les objets de coûts (les prestations). Il a d'abord été réalisé un regroupement des activités ayant le même facteur explicatif. Les vingt-huit activités ont été regroupées autour de trois inducteurs, soit trois centres de coûts : les remorqueurs, les lignes de remorquage, et la durée de remorquage et la taille du

¹ Cauvin Eric, *Développement et test du modèle de comptabilité par activités : une application dans les services*, thèse de doctorat, Université d'Aix-Marseille III (I.A.E.), juin 1994, 420 p.

bâtiment remorqué. Le coût unitaire des inducteurs a été calculé, puis deux prestations (remorquage du bateau de 90m et remorquage du bateau de 410m) ont été chiffrées.

Les organismes publics

La méthode ABC a même été appliquée à des associations sans but lucratif. Ainsi, John Antos décrit une expérience réalisée dans une organisation médicale basée sur le volontariat et l'assistance sociale¹. Cette organisation mène des activités pour trouver des fonds comme des marches, des bals de charité. La rentabilité de cette organisation est évaluée par la création d'activités pour chaque événement du fond de solidarité. De plus en plus les associations de charité adoptent une logique commerciale et cherchent à savoir si leurs actions sont bien équilibrées financièrement.

Un tel type d'organisation, qui ne cherche pas à faire de profit, mais juste à trouver l'équilibre financier, génère les activités suivantes :

- éducation professionnelle,
- service à la communauté,
- subventions à la recherche,
- allocation de fonds, et
- administration.

Généralement une étude de temps est menée sur une semaine chaque mois (à condition que ce soit une semaine type). Ensuite, les résultats sont extrapolés sur le mois. Les coûts des catégories comme les coûts d'impression ou de demande d'éducation sont chargés directement aux diverses activités, comme les voyages ou les coûts de réception. La plupart des autres coûts (comme les coûts des mètres carrés et les dépenses de téléphone) sont alloués aux activités sur la base du salaire. Par exemple, si un employé passe 50% de son temps sur l'activité « fournir un service à la communauté », alors 50% de son salaire, des coûts des mètres carrés, et des dépenses en téléphone seront chargés sur l'activité « fournir un service à la communauté ».

La méthode ABC a permis de voir s'il était intéressant pour l'association d'assurer certains événements et si cela justifiait le temps, et les dépenses des directeurs, du personnel salarié, des contributeurs et des volontaires.

1 Antos John, Activity-Based Management for Service, Not-for-Profit, and Governmental Organizations, Journal of Cost Management, Summer 1992, pp. 13-23.

**Annexe 14- Présentation de quelques applications ABC à des activités
de service au sein des entreprises**

Les activités de services au sein des entreprises se retrouvent surtout dans les activités de support et sont la source des frais généraux. Actuellement, toutes les sociétés ou presque cherchent à les réduire. Jeffrey G. Miller et Thomas E. Vollmann expliquent ainsi que l'unité de production semble être ce qui conduit à la consommation de travail direct et de matière dans l'atelier¹. Mais dans « l'usine fantôme » (*the hidden factory* selon le terme original employé par les auteurs), ce sont plutôt les transactions, et non des produits physiques qui causent les coûts. Ces transactions entraînent des échanges de matière et/ou d'informations nécessaires à la réalisation de la production.

Pour voir clairement comment cette usine cachée crée des frais généraux, nous devons identifier des types de transaction de base :

- **Les transactions logistiques** assurent le mouvement de matériels d'un endroit à un autre.
- **Les transactions d'équilibre** font en sorte que les demandes en matériel, travail et capacité soient égales à la demande.
- **Les transactions liées à la qualité** s'étendent de la production indirecte, et de l'approvisionnement pour inclure l'identification et la certification des transactions.
- **Les transactions de change** mettent à jour les informations de base de la production pour inclure les changements de conception dans la production, les plannings, les standards, les spécifications en matériel, et les fiches de matière.

Pour contrôler les frais généraux, il existe trois approches possibles :

- l'analyse qui permet de voir quelles sont les transactions nécessaires et celles qui ne le sont pas.
- L'augmentation de la stabilité des opérations s'inspire des pratiques japonaises. On cherchera à organiser les processus en détail et à former le personnel afin qu'il suive les instructions à la lettre.
- L'automatisation et l'intégration des systèmes - par exemple, cela passera par l'utilisation de robots, de lecteurs de codes-barres et de tout autre moyen qui automatisera les opérations.

Il semble que les industriels penchent davantage pour la troisième solution. Dans les faits, la meilleure solution est une combinaison des trois possibilités.

La méthode ABC peut aussi être une alternative et s'appliquer aux activités de support. Afin d'étudier l'application de la méthode ABC aux activités de support, nous examinerons ce qui caractérise les fonctions centrales et les frais généraux, puis nous étudierons plusieurs domaines d'applications de la méthode ABC aux activités de support.

¹ Miller Jeffrey G., Vollmann Thomas E., *The hidden factory*, Harvard Business Review, september-october 1985, pp. 142-150.

Les fonctions administratives et financières centrales et les frais généraux

Dominique Génelot (INSEP) s'est intéressé aux fonctions centrales¹. Il propose des exemples de services centraux traditionnels :

- direction de la Stratégie,
- direction de la Communication,
- direction de la Qualité,
- direction Etudes et Recherches,
- direction du Marketing,
- direction du Personnel,
- direction Financière,
- direction Informatique,
- direction des Méthodes,
- direction Juridique,
- direction des Achats,
- direction des Affaires Générales.

Michel Lebas rapporte les résultats d'une étude qu'il a réalisé sur la répartition des frais généraux dans sept groupes industriels français². Il remarque que de nombreuses entreprises font évoluer leur comptabilisation des coûts d'une approche passive de répartition à une approche proactive de recherche des causes de l'existence des coûts et donc de gestion des coûts à travers la gestion des activités.

Il rappelle qu'il existe trois sortes de coûts :

- ceux causés par les produits ou les services (les anciens coûts directs comme par exemple les coûts matière et une partie de la main d'oeuvre directe),
- les coûts occasionnés par les activités causées par les produits ou services qui peuvent être rattachés aux objets de coûts par les inducteurs d'activité,
- et les coûts causés par des activités pour lesquelles le rattachement aux objets peut être considéré comme étant trop ténu pour être mis en oeuvre directement par le biais des inducteurs d'activité. Ils sont appelés coûts indivis.

L'auteur donne la définition suivante de ces coûts : "On appelle coûts indivis (ou frais généraux) les coûts qui restent après qu'on ait alloué aux produits, aux activités (ou aux centres de responsabilité si l'approche par activité n'est pas généralisée dans l'entreprise), tous les coûts, industriels, commerciaux ou administratifs qui peuvent l'être, sans ambiguïté, par une procédure,

1 Génelot Dominique (INSEP), La reconception du rôle des fonctions centrales dans une grande entreprise, Intervention devant le groupe ECOSIP, Paris, le 21 octobre 1994.

2 Lebas Michel, Répartition des frais généraux dans sept groupes industriels français : une étude de la pratique, R.F.C. n°252, janvier 1994, pp. 51-58.

acceptée de tous, en général fondée sur une consommation réelle de prestation physique (les inducteurs d'activité dans la nouvelle logique, les unités d'oeuvre dans l'ancienne)".

Dans les groupes étudiés, ces coûts représentent, hors frais de recherche et développement, entre 2 et 3% des coûts totaux (cette masse tendant à se réduire). Les solutions retenues par ces groupes pour maîtriser les coûts indivis sont différentes et on peut retenir trois procédures de base :

- le recours à la facturation aux départements ou entités, de prestations rendues par les services centraux en prenant pour logique que le siège est là pour rendre des services aux autres entités. On peut ainsi dire que les activités qui causent ces coûts indivis, sont, en fait, causées elles-mêmes par d'autres activités ;

- la facturation aux unités ou divisions d'un "impôt" forfaitaire dont l'assiette peut être basée soit sur le chiffre d'affaires soit sur la valeur ajoutée, et

- la non-transmission des coûts en dehors du siège : ces coûts doivent être couverts par les dividendes reçus des filiales ou absorbés dans la marge d'exploitation de la maison mère.

En conclusion, il ressort de l'étude que les sept groupes n'utilisent pas réellement la méthode ABC au niveau de la gestion des coûts indivis, même s'ils expérimentent par ailleurs cette méthode dans les unités opérationnelles.

Il est important de signaler que, du point de vue du siège, la notion d'allocation n'a pas une fin comptable qui conduirait à calculer un coût de revient de produit, mais que c'est une allocation et un calcul de type stratégique dont la finalité est essentiellement motivationnelle.

De plus, il existe une diversité de solutions pour allouer ces coûts indivis selon l'entreprise et sa stratégie.

La recherche et développement

Les frais de recherche et développement (R&D) prennent de plus en plus d'importance dans un environnement où les changements technologiques s'accroissent, les cycles de vie des produits se réduisent, et la concurrence s'accroît. On reconnaît que 85% des coûts de production sont déterminés dès les phases de conception¹. Aussi, il est primordial de contrôler ces coûts de recherche et développement.

Dans l'étude qu'il a réalisée sur la répartition des frais généraux dans sept groupes industriels français², Michel Lebas remarque que les coûts de R&D constituent une grosse part des coûts indivis et que le montant de R&D alloué à une entité organisationnelle spécifique n'est que rarement traçable dans sa totalité à cette entité. Pour les projets identifiables, c'est souvent le principe du coût direct qui est retenu ; mais il existe toujours une part de recherche stratégique qui est allouée sur des bases discrétionnaires. Cela peut être une allocation fonction de la capacité

¹ Ray Manash R. and Schlie Theodore W., *Activity-Based Management of Innovation and R&D Operations*, *Journal of Cost Management*, Winter 1993, pp. 16-22.

² Lebas Michel, *Répartition des frais généraux dans sept groupes industriels français: une étude de la pratique*, *R.F.C.* n°252, janvier 1994, pp. 51-58.

de l'entité à en absorber la charge ou une allocation fonction du potentiel de crédits recherche qui pourraient être obtenus par l'entité.

Certains auteurs proposent de séparer les frais courants des dépenses de développement stratégique pour les frais de recherche et développement. De même, David P. Doyle propose de distinguer la R&D continue pour laquelle on imputera les coûts aux produits exigeant des améliorations ou modifications, de la R&D spécifique où les coûts des nouveaux projets seront répartis sur leur durée de vie effective¹.

Manash Ray et Theodore Schlie ont étudié l'application de la méthode ABC aux activités de recherche et développement². Ils reconnaissent que les bénéfices enregistrés sont semblables à ceux observés pour une application de la méthode au domaine industriel, ainsi :

- une meilleure gestion des activités de R&D et des budgets ;
- une meilleure gestion des liens et communication entre les fonctions concernées par le développement d'un nouveau produit ; et
- une information sur la R&D plus cohérente et utilisable par le management supérieur. Celui-ci aura une information qui lui permettra de donner des priorités aux projets, aux budgets de développement, et aux plannings de développement en examinant les activités relatives à ces facteurs.

Une des difficultés à l'application de la méthode ABC à la R&D réside dans la définition des activités. Aux premières étapes du processus de recherche, les activités ne sont pas du tout figées et délimitées comme le sont les fonctions bien séparées. Une solution à ce problème serait de définir les activités à l'étape de l'approbation de production du produit. Ce problème ne serait pas insurmontable puisqu'il existe déjà beaucoup d'informations qui permettent de démarrer un projet en sachant à peu près comment il va évoluer en se basant sur l'historique.

Une étude a identifié les différentes stratégies techniques, marketing et d'innovation, ainsi il existe :

- quatre stratégies techniques (imitation de la concurrence, développement de processus, spécialiste, et innovateur) ;
- quatre stratégies marketing (imitation de la concurrence, « défense de son marché », pénétration de marché, et innovation) ; et
- trois stratégies de groupe (éviter le risque, équilibre des risques, et innovations).

Les sociétés peuvent réaliser différentes combinaisons de stratégies produits et marketing pour des produits différents et plusieurs familles de produits. Ces combinaisons utilisent des activités différentes et génèrent des résultats variés. L'utilisation de ABM peut permettre de gérer le développement des activités nécessaires aux stratégies choisies. ABM apporterait aussi un plus

¹ Cf. p. 39 dans Doyle David P., *La maîtrise des coûts - Une approche globale*, Les éditions d'organisation, 1996, 206 p. (Traduction de *Cost control - a strategic guide*).

² Ray Manash R. and Schlie Theodore W., *Activity-Based Management of Innovation and R&D Operations*, *Journal of Cost Management*, Winter 1993, pp. 16-22.

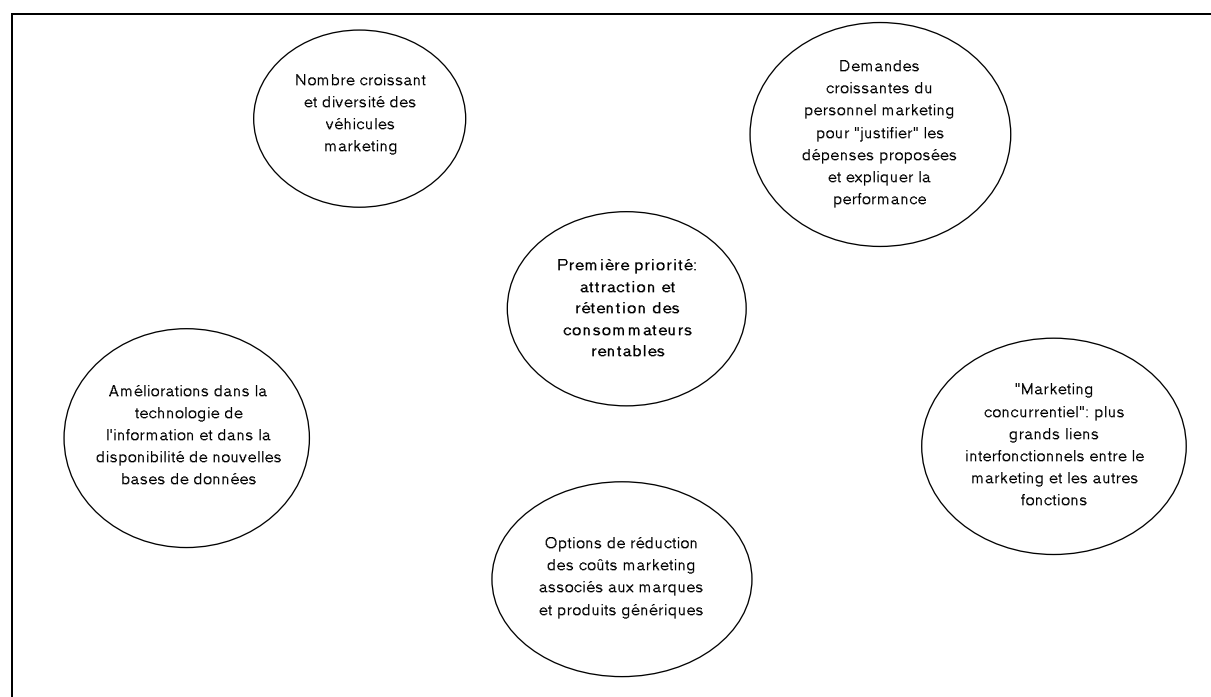
pour l'élaboration de standards dans les activités clés et dans les résultats des projets issus de la R&D¹.

La méthode ABC peut aussi permettre d'évaluer les différentes structures possibles pour un projet de développement de produit en jugeant les activités clés et les liens entre les activités : structures fonctionnelle, matricielle, projet, et équipes projets².

Le marketing

Avant d'entamer notre présentation des expériences et spécificités des applications de la méthode ABC dans le domaine du marketing, nous pouvons souligner que l'environnement marketing a beaucoup évolué. Selon George Foster et Mahendra Gupta, l'environnement marketing est même "sous l'emprise de changements dramatiques" et ils proposent de les présenter sous la forme de la figure ci-dessous.

Changements dans l'environnement marketing ayant une implication pour la comptabilité générale / comptabilité de gestion³



George Foster et Mahendra Gupta se sont attachés à étudier le traitement des coûts marketing par la comptabilité⁴. Les auteurs remarquent qu'il existe des différences entre les coûts

1 Ray Manash R. and Schlie Theodore W., *Activity-Based Management of Innovation and R&D Operations*, *Journal of Cost Management*, Winter 1993, pp. 16-22.

2 Ray Manash R. and Schlie Theodore W., *Activity-Based Management of Innovation and R&D Operations*, *Journal of Cost Management*, Winter 1993, pp. 16-22.

3 Foster George (Stanford University) and Gupta Mahendra (Washington University), *Marketing, Cost Management and Management Accounting*, *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1994, pp. 43-77.

4 Foster George (Stanford University) and Gupta Mahendra (Washington University), *Marketing, Cost Management and Management Accounting*, *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1994, pp. 43-77.

marketing et les coûts de production qui font que les recherches menées dans le domaine productif en comptabilités financière et de gestion ne peuvent pas être automatiquement transférées au domaine marketing.

- *Les coûts marketing, contrairement aux coûts de production ne peuvent typiquement pas faire l'objet d'un inventaire en suivant les principes comptables et les règles fiscales de la plupart des pays.* Pour des besoins de comptabilité interne, les coûts marketing ont traditionnellement été traités comme des coûts de période ou alloués aux produits (consommateurs, secteurs de vente, ou autre) en utilisant comme base un pourcentage du chiffre d'affaires total.
- *Une grande part de coûts marketing peut être classée comme discrétionnaire plutôt que productif.* Un coût discrétionnaire est un coût dans lequel il n'y a pas de relation claire de cause à effet entre les inputs et les outputs contrairement au coût de production. Par exemple, le mécène de cinq millions de dollars d'un événement sportif (comme le mécénat d'un tournoi de golf ou d'une course de formule 1) par Apple est un coût marketing discrétionnaire. A présent, peu de recherches ont documenté les relations de cause à effet entre les dépenses marketing pour le sponsoring d'événements sportifs et la croissance du chiffre d'affaires. Les dépenses pour les matériels assemblés dans un boîtier Macintosh dans une usine Apple illustrent un coût de production. Il y a une relation claire de cause à effet entre le coût de matériel et l'output résultant (un boîtier d'ordinateur opérationnel conformément aux spécifications prédéfinies). Il est plus facile de modéliser les coûts de production que les coûts discrétionnaires. Il n'est pas surprenant que la majeure partie de la littérature en comptabilité de gestion se concentre sur les coûts de production.
- *Le laps de temps entre l'engagement du coût et la dépense est souvent plus court en marketing qu'en production.* Considérons la production d'un moteur d'un véhicule. La phase de conception du véhicule et de l'usine d'assemblage est le moment où la majeure partie de la structure de coûts est engagée. La dépense de matériels directs, travail, énergie, et autres coûts pour chaque véhicule peut arriver quelques années plus tard. Au contraire, en marketing, il y a fréquemment plus de flexibilité. Un important montant de coûts marketing ne nécessite pas d'être engagé bien avant son arrivée.

George Foster et Mahendra Gupta remarquent qu'il existe un fossé entre les sujets traités par la littérature marketing et les ouvrages de comptabilité financière et de gestion¹. Les thèmes principaux sont :

- Traditionnellement le marketing s'intéresse au volume des ventes et du chiffre d'affaires réalisé par les ventes alors que la littérature comptable met l'emphase sur les coûts et plus spécifiquement sur les coûts des biens vendus. Alors que beaucoup de décisions que doivent prendre les managers nécessiteraient l'intégration des deux points de vue, il existe peu d'exemples publiés d'une telle incorporation.
- Le marketing s'est traditionnellement attaché au chiffre d'affaires et à la recherche des consommateurs. Ces dernières années, cependant, l'attention est passée du chiffre d'affaires aux profits. De plus, la rétention autant que la recherche de consommateurs rentables est devenue une des premières priorités. L'analyse de la rentabilité est améliorée par une compréhension des comportements et des inducteurs des revenus et des coûts liés au consommateur.
- Les différences entre les coûts marketing et industriels rendent difficile l'utilisation de techniques développées pour les coûts de fabrication dans l'analyse et l'estimation de coûts

¹ Foster George (Stanford University) and Gupta Mahendra (Washington University), *Marketing, Cost Management and Management Accounting*, Journal of Management Accounting Research, Fall 1994, pp. 43-77.

marketing. Deux caractéristiques clés font que les coûts marketing sont différents des coûts de production :

- Beaucoup de coûts de production sont reliés aux infrastructures de production (e.g. usines et machines) ou aux produits (e.g. conception de produit). Au contraire, beaucoup de coûts marketing sont discrétionnaires même antérieurement à leur engagement.
 - Il existe une plus grande flexibilité dans la détermination des coûts marketing dans une relative courte période afin de répondre aux changements dans l'environnement de marché. Au contraire, il est souvent difficile de changer les coûts de production dans le court terme, excepté ceux induits par les unités produites.
- Déterminer l'efficacité et l'efficience des coûts marketing dépensés demeure un défi important. Pour certains coûts marketing (comme la publicité) il y a souvent un décalage important entre l'engagement des coûts marketing et l'arrivée des bénéfices. Ce décalage accroît la difficulté d'identifier les relations causales entre les coûts marketing et les objets de coût marketing (e.g. produits et consommateurs).
 - La plupart des actifs marketing sont intangibles (e.g. noms de marque, et clientèle). Des ressources significatives sont souvent dépensées pour maintenir et développer la valeur de tels actifs. Développer des mesures de performance pour refléter les modifications de valeur des actifs marketing nécessite de significatives réorientations par rapport aux modèles GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) existants¹. Alors que la plupart des coûts marketing sont traités comme des coûts de période, une analyse coût-bénéfice des ressources utilisées à horizon de temps supérieur à une année est adaptée pour le développement d'une marque ou d'une clientèle. Des efforts pour capitaliser les dépenses marketing nécessiteront une plus grande confiance par rapport aux facteurs extérieurs (e.g. parts de marché des marques compétitives) que ce qu'il se passe avec la capitalisation de la majorité des coûts de production.

Ronald J. Lewis remarque que le thème principal des articles de revues de comptabilité de gestion ces dernières années a été la concurrence internationale, soulignant le partage des fabricants américains, particulièrement en comparaison avec les fabricants japonais². Les coûts de production ont été le centre de l'attention, alors que les coûts marketing ont été ignorés. Il conseille de se centrer sur les coûts marketing en tant que composant important du coût total d'un produit. Selon Ronald J. Lewis, les fonctions marketing, et plus particulièrement la distribution physique sont un facteur significatif de coûts, alors que les coûts marketing ne font pas l'objet des débats aujourd'hui. Les critiques des systèmes de contrôle des coûts traditionnels qui se concentrent sur les seuls coûts de production négligent une part significative des coûts totaux de nombreux produits manufacturés. Les coûts marketing représentent plus de 50% des coûts totaux dans de nombreuses lignes de produits et environ 20% du produit national brut américain³.

Nous allons, maintenant, aborder la question principale en décrivant ce qu'est ABC dans le marketing. George Foster et Mahendra Gupta soulignent que les premiers éléments de littérature sur les analyses de coût marketing (plus particulièrement celle incluant l'analyse des coûts de distribution) avaient pour tradition d'incorporer les bases d'allocation que la littérature plus

¹ Rappelons que les auteurs sont américains.

² Lewis Ronald J., *Activity-Based Costing for Marketing*, *Management Accounting* (IMA, New York), novembre 1991, pp. 33-38.

³ Lewis Ronald J., *Activity-Based Costing for Marketing*, *Management Accounting* (IMA, New York), novembre 1991, pp. 33-38.

récente classe comme inducteurs de coûts basés sur l'activité¹. M. Schiff et M. Mellman, par exemple, rapportent les résultats d'une étude sur le terrain qui incluait l'analyse des bases d'allocation de coûts pour les produits, classes de consommateurs et secteurs comme le volume unitaire budgété, l'effort prévu, et le temps enregistré². M. Schiff et L. Benninger soulignent un "facteur de variabilité" pour seize lignes dans un budget de postes de dépenses marketing dont voici des exemples³:

<u>Fonction</u>	<u>Facteur de variation</u>
<i>Vente</i>	
- Salaires	Appels
- Voyages	Kilomètres
<i>Publicité</i>	
- Marketing direct	Pièces
- Publication	Valeur des ventes
<i>Prise de commandes</i>	Commandes
<i>Livraison</i>	Cwt.
<i>Facturation</i>	Lignes de facturation.

Ces facteurs de variation qui sont maintenant appelés inducteurs de coûts sont utilisés pour allouer les coûts marketing aux différents secteurs de vente.

Dans certaines études de cas, on peut trouver des éléments sur l'application de l'ABC au secteur du marketing. Par exemple F. Selnes a examiné le calcul de coût de trois lignes de produits d'un distributeur norvégien - pain croustillant, snacks, et pain de mie⁴. En se basant sur une analyse des activités, la société a étendu la gamme de bases d'allocation des coûts marketing au delà des ventes en dollars. Par exemple, les coûts des forces de vente étaient alloués en utilisant le temps que la force de vente passait sur les trois lignes de produits. Avec le système ABC, seuls 5% des coûts de marketing et de distribution ont été alloués au pain croustillant alors que cela représentait 30% avec le système existant. Comme avec beaucoup d'études de cas ABC, l'hypothèse a été faite que les chiffres issus de ABC sont plus pertinents que ceux provenant des systèmes existants.

Les coûts marketing ont souvent fait l'objet de ce que certains détaillants appellent l'analyse de rentabilité directe par produit. Cette méthode est de philosophie similaire à ABC et s'appuie sur des arguments assez proches. L'approche traditionnelle d'analyse de rentabilité de produit chez le

¹ Foster George (Stanford University) and Gupta Mahendra (Washington University), *Marketing, Cost Management and Management Accounting*, *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1994, pp. 43-77.

² Pp. 231-232 dans M. Schiff et M. Mellman, *Financial Management of the Marketing Function* (New York : Financial Executives Research Foundation, 1962).

³ P. 565 dans M. Schiff et L. Benninger, *Cost Accounting*, 2nd ed. (New York: Ronald Press, 1963).

⁴ Selnes F., *Analyzing Marketing Profitability: Sales Are a dangerous cost driver*, *European Journal of Marketing* 26, n°2 (1992), pp. 15-26.

détaillant est basée sur la marge brute sur le prix de vente par produit moins le coût des biens achetés pour la revente. La rentabilité directe par produit calcule la marge brute de deux façons :

- le chiffre d'affaires des produits inclut les éléments additionnels comme les coupons et les coûts de rabais publicitaires du produit des fabricants et distributeurs.

- Les coûts de produits incluent l'entreposage et les coûts chez le détaillant tels que les rayonnages et les promotions sur des lieux de vente spéciaux en utilisant des inducteurs de coûts proches de ceux qui auraient été choisis dans des applications ABC.

On trouve des exemples de rentabilité directe par produit dans A. Pinnock¹ et M.K. Dew et W.J. Salmon². Par exemple, M.K. Dew et W.J. Salmon soulignent comment une chaîne de supermarchés de la Nouvelle Angleterre utilise des cas, unités par cas et des cubes comme base d'allocation pour dix secteurs d'activité séparés (tels que la prise de commande, l'annulation, le pricing et le stockage), quand ils traitent des chiffres de rentabilité.

La recherche sur les hiérarchies de coûts est une tendance importante dans la littérature sur ABC. La plupart des hiérarchies de coûts ont quatre niveaux : niveau de coûts de l'unité produite, niveau lot, coûts de soutien au produit, et coûts de soutien de l'infrastructure. Cette hiérarchie de coûts est invariablement présentée pour les coûts en amont du marketing (typiquement conception de produits et coûts de production). Une des approches consiste à utiliser la même catégorisation en hiérarchie de quatre coûts et de substituer des exemples marketing. Une autre approche consiste à adapter la hiérarchie de coûts à un contexte spécifique au marketing. Considérons une hiérarchie de coûts de marque pour tous les produits utilisant le nom Heinz. Les catégories de coûts possibles sont :

- *niveau de coûts de l'unité produite* ; par exemple, un point de coupon de réduction de coût pour une boîte de haricots.
- *Niveau lot* ; par exemple, lorsque Heinz paye un détaillant pour promouvoir les boîtes de haricots et les distribuer sur une plus grande zone.
- *Coûts de soutien à la ligne de produit* qui couvrent toutes les boîtes de nourriture de la marque Heinz.
- *Coûts de la ligne de produit étendue* qui sont liés à tous les produits alimentaires distribués sous la marque Heinz.
- *Coûts de niveau marque* qui appartiennent au support général de tous les produits sous le nom Heinz. Le ballon d'air chaud sponsorisé par Heinz et qui ne porterait que le nom Heinz serait un bon exemple.

Les hypothèses liées à ABC se focalisent dans deux directions :

(a) Hypothèses à vérifier comme l'importance des différentes catégories d'inducteurs de coûts comme le volume de produit, complexité de la conception du produit, et difficulté

¹ Pinnock A. *Direct Product Profitability*, *Management Accounting (CIMA, London)*, october 1989, pp. 18-19.

² Dew M.K. et Salmon W.J., *Direct Product Profitability at Hannaford Bros. Co.*, (Harvard Business School Case N° 9-591-002, 1990).

d'obtention. Des exemples sont décrits par Georges Foster et Mahendra Gupta¹ pour les industries électroniques, et R.D. Banker et H.H. Johnston² pour les opérations aériennes.

(b) Hypothèses à vérifier de l'effet de l'utilisation de ABC sur des décisions spécifiques. Un exemple est cité par Mahendra Gupta et R.R. King avec le laboratoire d'expérimentation³.

Les auteurs soulignent que les recherches n'ont pas été menées pour (a) et (b) au regard des coûts marketing.

Selon Ronald J. Lewis, l'objectif de l'analyse du coût marketing est de fournir des données quantitatives pertinentes qui assisteront les responsables marketing à prendre des décisions dans des domaines importants comme la rentabilité, le pricing, et augmenter ou diminuer les lignes de produits ou les zones⁴. En poursuivant cet objectif il est nécessaire de pouvoir attacher les coûts directement aux lignes de produits ou aux zones quand c'est possible, ou d'établir un système rationnel d'allocation des coûts non traçables à l'objet de coût. La profession comptable n'a pas suivi ce défi !

Les principes de l'ABC peuvent être appliqués en essayant d'attacher les coûts marketing aux lignes de produits et zones afin de mesurer la rentabilité. Pour cela, il conseille de suivre la procédure suivante :

1. *Etablir les activités réalisées comme la publicité, la vente, la prise de commande, l'expédition, et l'entreposage.*

2. *Accumuler les coûts directs pour chaque activité, et les séparer entre les catégories fixe et variable.*

3. *Déterminer les inducteurs de coûts pour chaque activité.* Pour la vente, l'inducteur de coûts est les ventes totales, ou les commandes reçues, ou le nombre d'appels de vente. Pour l'activité de prise de commande, expédition, et entreposage, l'inducteur de coûts serait le nombre, le poids ou la taille des unités livrées. Pour les activités de crédit et recouvrement et de services généraux, l'inducteur de coûts est le nombre de commandes clients ou le nombre de lignes facturées.

4. *Calculer les coûts unitaires de chaque activité.* Le coût unitaire de chaque activité est déterminé en divisant le coût total de l'activité par l'inducteur de coûts choisi. Quand les conditions justifient la pratique, le coût unitaire peut être utilisé comme base pour la détermination de budgets et pour l'établissement de standards dans un système de coûts standards.

5. *Appliquer l'analyse de coûts par contribution.* L'accumulation, des coûts directs et l'allocation de coûts indirects aux activités marketing permet au management d'allouer la responsabilité totale des coûts à chaque activité bien que l'identification des coûts totaux ne fournit pas toujours l'information pertinente pour des décisions spécifiques. Seulement en

1 Foster G. et Gupta M., *Manufacturing Overhead Cost Driver Analysis*, *Journal of Accounting and Economics* 12, N° 1-3 (1990), pp. 309-337.

2 R.D. Banker et H.H. Johnston, *An Empirical Study of Cost Drivers in the U.S. Airline Industry*, *The Accounting Review* 68, N°3 (1993), pp. 576-601.

3 M. Gupta et R.R. King, *Product Cost Information and Cost-Based Decisions: An Experimental Investigation*, Working paper (Washington University, 1994).

4 Lewis Ronald J., *Activity-Based Costing for Marketing*, *Management Accounting* (IMA, New York), novembre 1991, pp. 33-38.

appliquant l'analyse de contribution la société pourra déterminer la contribution de rentabilité par ligne de produit ou par zone.

David P. Doyle présente les caractéristiques que devraient avoir les modèles ABC¹:

- les systèmes de coûts devraient représenter la totalité de la société : à la fois l'administration et le terrain.

- Les coûts devraient être suivis pour calculer le temps, l'effort et les spécialités qu'il faut développer, la recherche, la vente et la promotion d'un produit.

Toutes les activités de la société existent pour supporter la production, le marketing et la livraison finale de produits et services au consommateur.

- Adopter l'approche du cycle de vie : tous les coûts associés à un produit devraient être :

- identifiés comme des coûts de produit ;

- mis à part et rattachés aux produits/clients/chaînes de distribution.

La méthodologie ABC répond aux questions suivantes :

- Comment le personnel de chaque unité marketing passe réellement son temps ?

- En remplissant des formulaires, en analysant des données, contacts avec les autres unités, etc.

- Quelle sorte d'événements et de facteurs (inducteurs de coûts) font naître ces activités.

- Quel est le résultat tangible de ces unités de travail et quelle valeur cela ajoute-t-il ?

Ronald J. Lewis a présenté un exemple d'application de la méthode ABC au domaine du marketing²:

Les tableaux 1 à 7 ont été préparés par le contrôleur de la société Atlanta pour fournir l'information sur la rentabilité marketing. Le tableau 1 montre les prix de vente, les coûts unitaires de production, le nombre d'unités vendues et d'autres bases de variabilité. Le tableau 2 montre le total des coûts fixes et variables pour chaque activité et développe des taux unitaires pour les coûts variables et fixes pour chaque activité majeure : vente, entreposage, emballage et expédition, et services généraux.

Vente : la fonction vente est représentée par la valeur en dollar des ventes. Il peut y avoir une justification pour baser la variabilité du coût de vente sur d'autres facteurs comme le nombre d'appels de vente ou les commandes obtenues, et le contrôleur doit choisir la base qui a l'effet causal le plus important sur la variabilité du coût. La société Atlanta utilise la base de la valeur en dollars des ventes.

¹ Doyle David P., *ABC et le Marketing, Intervention devant le CIMA, Paris, le 6 avril 1995.*

² Lewis Ronald J., *Activity-Based Costing for Marketing, Management Accounting (IMA, New York), november 1991, pp. 33-38.*

Tableau 1- Données sur les lignes de produits de la société Atlanta - Année 19X1

Information sur la ligne de produit	Ligne de produit		
	A	B	C
Prix de vente	\$10.00	\$8.00	\$12.00
Coût unitaire de fabrication	\$8.00	\$5.00	\$11.00
Quantité d'unités vendues et livrées	50,000	30,000	20,000
Poids moyen des unités vendues	2.0lbs.	3.0lbs	4.0lbs
Nombre de commandes clients	100	200	200
Part variable des coûts de production	60%	60%	60%

Tableau 2- Calculs de la société Atlanta pour les taux unitaires

COÛTS TOTAUX				
Activité Marketing	Inducteur de coûts	Volume total	Coût de l'activité marketing	
			Total	Taux unitaire
Vente	Valeur en dollars des ventes	\$980,000	\$49,000	5.0%
Publicité	Quantité d'unités vendues	100,000	\$40,000	\$0.40
Entreposage	Poids livré	270,000lb.	\$27,000	\$0.10
Emballage et expédition	Quantité de livraison	100,000	\$20,000	\$0.20
Services généraux	Nombre de commandes clients	500	\$10,000	\$20.00
TAUX DE COUT VARIABLE ET FIXE				
Activité Marketing	Coût variable	Taux unitaire	Coût fixe	Taux unitaire
Vente	\$29,400	3.0%	\$19,600	2.0%
Publicité	\$10,000	\$0.10	\$30,000	\$0.30
Entreposage	\$13,500	\$0.05	\$13,500	\$0.05
Emballage et expédition	\$12,000	\$0.12	\$8,000	\$0.08
Services généraux	\$2,000	\$4.00	\$8,000	\$16.00

Publicité : la publicité est une activité promotionnelle, similaire à la vente, qui peut logiquement être attribuée aux mêmes facteurs. Atlanta a sélectionné des unités de produit vendues. Notez que la publicité peut ou non avoir des caractéristiques de coûts variables. Des sociétés augmentent leur publicité quand les ventes sont basses, donc les coûts suivent une relation inverse avec les ventes. Atlanta a trouvé qu'une part de la publicité varie avec les ventes et qu'une grande part est fixe.

Entreposage : l'entreposage est la fonction physique de distribution d'emmagasinage et stockage. Le facteur de variabilité choisi par Atlanta est le poids de produits vendus.

Emballage et expédition : d'autres fonctions de distribution physique, l'emballage et l'expédition, ont habituellement une plus grande proportion de coûts variables et sont liées à la

quantité d'unités de produits expédiée. Atlanta dit que les unités expédiées sont égales aux unités vendues.

Services généraux : Atlanta a besoin de travail de bureau, de comptabilité, de crédit et recouvrement, et d'autres activités pour servir les fonctions marketing. Chaque service a sa propre variabilité, mais Atlanta pense que le nombre de commandes affecte tout le monde.

Le tableau 3 fournit les produits additionnels et les données de zones de transaction. Par exemple, la quantité de produit C vendue dans la zone ouest durant la période est de 14 000 unités. Les commandes clients pour le produit A dans le sud sont de 50. Ces données forment la base de détermination des calculs de coûts pour les tableaux suivants.

Tableau 3- Ventes et commandes de la société Atlanta par zone (en unités) - Année 19X1

		Produits		
Transaction par zone	Total	A	B	C
<i>Produits vendus :</i>				
Ouest	60 000	26 000	20 000	14 000
Sud	40 000	24 000	10 000	6 000
Total	100 000	50 000	30 000	20 000
<i>Commandes clients :</i>				
Ouest	280	50	80	150
Sud	220	50	120	50
Total	500	100	200	200

Tableau 4- Etat de rentabilité par zone de la société Atlanta (tous Produits) - Année 19X1

	Total de la société	Zone		Base d'allocation
		Ouest	Sud	
Chiffre d'affaires	\$980 000	\$588 000	\$392 000	
Moins coûts des ventes	770 000	462 000	308 000	
Marge brute	\$210 000	\$126 000	\$84 000	
<i>Moins frais :</i>				
Vente	\$49 000	\$29 400	\$19 600	5% des ventes
Publicité	40 000	24 000	16 000	\$0,40/unité vendue
Stockage	27 000	16 800	10 200	\$0,1/lb expédié
Emballage et expédition	20 000	12 000	8 000	\$0,20/unité vendue
Services généraux	10 000	5 600	4 400	\$20/commande
Total frais	\$146 000	\$87 800	\$58 200	
Résultat opérationnel (perte)	\$64 000	\$36 200	\$ 25 800	

L'analyse de rentabilité par zone (voir le tableau 4) révèle que les zones réalisent un profit opérationnel. Le tableau 5 montre la rentabilité totale de la société par ligne de produit. L'état de rentabilité par ligne de produit fournit une information supplémentaire pour les dirigeants marketing. Les lignes de produits A et B sont rentables, alors que la ligne de produit C montre une perte opérationnelle de seize mille dollars. Cet état a révélé que bien que la totalité de la société soit profitable et que les deux zones soient rentables, une ligne de produit nécessite une analyse plus poussée. Des tableaux supplémentaires pourraient être présentés avec des données par ligne de produit pour chaque zone séparément de façon à isoler les pertes opérationnelles du produit C.

Charger les coûts directement sur les produits élimine le besoin d'allouer ou d'attribuer les coûts. Les coûts qui ne peuvent pas être chargés directement seraient attribués à travers ABC¹.

¹ Ostrenga Michael R., *Activities : the Focal Point of Total Cost Management*, Management Accounting, february 1990, pp. 42-49.

**Tableau 5- Etat de rentabilité par ligne de produit de
la société Atlanta (toutes zones) - Année 19X1**

	Total de la société	Ligne de produit			Base d'allocation
		A	B	C	
Chiffre d'affaires	\$980 000	\$500 000	\$240 000	\$240 000	
Coûts des ventes	770 000	400 000	150 000	220 000	
Marge brute	\$210 000	\$100 000	90 000	\$20 000	
<i>Moins frais :</i>					
Vente	\$49 000	\$25 000	\$12 000	\$12 000	5% des ventes
Publicité	40 000	20 000	12 000	8 000	\$0,40/unité vendue
Stockage	27 000	10 000	9 000	8 000	\$0,1/lb expédié
Emballage et expédition	20 000	10 000	6 000	4 000	\$0,20/unité vendue
Services généraux	10 000	2 000	4 000	4 400	\$20/commande
Total frais	\$146 000	\$67 000	\$43 000	\$36 000	
Résultat opérationnel (perte)	\$64 000	\$33 000	\$47 000	\$ (16 000)	

David P. Doyle propose des exemple d'inducteurs de coûts pour le marketing¹:

- type de client - valeur ajoutée ou non ;
- nombre de clients dans les régions et zones de vente ;
- changement dans le marketing mix - place, promotion, prix et produit ;
- ressources promotionnelles utilisées dans chaque segment de marché : effort administratif, catalogue de vente, promotions sur le lieu de vente, commissions, etc.
- effort de service après-vente nécessaire ;
- facteurs culturels et linguistiques - publicité ;
- développement des ventes nécessaire en ouvrant de nouveaux marchés ;
- produits sur-mesure ou standards ;
- différences de chaînes de distribution ;
- segments de marché : géographie, âge, etc.

David P. Doyle donne aussi des types d'actions à mener pour réduire les coûts marketing²:

- réduire le niveau des activités de soutien au client,

¹ Doyle David P., *ABC et le Marketing, Intervention devant le CIMA, Paris, le 6 avril 1995.*

² Doyle David P., *ABC et le Marketing, Intervention devant le CIMA, Paris, le 6 avril 1995.*

- avoir moins d'affaires outre-mer,
- encourager moins les voyages de visites clients,
- exercer une plus grande sélectivité dans les commandes acceptées,
- revoir la politique de prix,
- revoir l'offre produits, les fonctions vente et les segments de marché - apportent-ils de la valeur ?

- Ré-estimer le business des grands clients :

- bas prix,
- livraisons fréquentes en petits lots,
- ventes considérables,
- changements de produit.

David P. Doyle préconise de traiter toutes les activités "liées au client" comme des centres de coûts¹:

- Identifier toutes les fonctions et tâches liées au support client.
- Examiner comment elles fonctionnent. Quelle valeur ajoutent-elles ? Est-ce que le client en vaut la peine ?
- Les traiter comme des centres de coûts et les gérer comme une part intégrale du cycle de vie du client.
- Identifier les coûts non nécessaires - fournir des caractéristiques clients de non qualité, usage et apparence.

George Foster et Mahendra Gupta ont mené une étude auprès de quarante responsables marketing et contrôleurs marketing par téléphone et sur le terrain en Australie, Canada, Royaume-Uni et Etats-Unis². Ils ont aussi envoyé un questionnaire à deux cent vingt cadres marketing. Parmi les nombreux résultats obtenus, il est intéressant de constater que dans les principaux défis en matière de gestion des coûts marketing, l'amélioration de l'allocation des coûts aux consommateurs, aux produits et aux opérations a été citée et peu de réponses ont spécifiquement mentionné ABC.

De même, un des thèmes de l'étude concernait les décisions de détermination des prix et d'information comptables. Une des réponses concernant la non-satisfaction envers le rôle de l'information comptable pour la prise de décision concernant la fixation des prix était la non-fiabilité des données de coûts due à la non homogénéité des centres de coûts ou le manque de crédibilité des bases d'allocations choisies. Sur ce point, peu de réponses ont cité ABC.

Les auteurs proposent des directions de recherches concernant ABC. Selon eux, une des conclusions de ABC est qu'il y a une augmentation du nombre de produits, d'options de produits, et de canaux de distribution. Tout cela augmente la complexité dans une organisation et augmente

¹ Doyle David P., *ABC et le Marketing, Intervention devant le CIMA, Paris, le 6 avril 1995.*

² Foster George (Stanford University) and Gupta Mahendra (Washington University), *Marketing, Cost Management and Management Accounting, Journal of Management Accounting Research, Fall 1994, pp. 43-77.*

donc le niveau de coûts. Les recommandations des recherches sur ABC, études de cas, et rapports de consultants plaident pour des réductions de complexité. Par exemple, ils recommandent la réduction de la gamme de produit pour augmenter la rentabilité. Ce qui manque dans la littérature est l'analyse de la façon dont les revenus seront affectés avec la réduction de la complexité de la manière proposée. Les responsables marketing interrogés ont souvent observé que les revenus avaient augmenté avec l'expansion de la gamme de produits, l'augmentation des options de produits et l'accélération de l'expansion des distributeurs. L'estimation de la pente des revenus et de la courbe des coûts comme étant fonction des inducteurs tels la gamme de produits, les options de produits, et la distribution est centrale pour faire beaucoup de recommandations associées aux études ABC. D'un point de vue opérationnel, il est nécessaire de comprendre les inducteurs de revenus autant que les inducteurs de coûts.

Pour certains auteurs, les concepts de la méthode ABC ne sont pas réellement nouveaux. Ils existaient depuis plusieurs décennies sous d'autres noms. Ainsi, Ronald J. Lewis¹ souligne que les techniques recommandées pour l'analyse de coûts marketing il y a au moins vingt ans sont théoriquement les mêmes que celles recommandées maintenant pour les coûts de production par Robert Kaplan, William Ferrara, Michael Ostrenga, et par d'autres. Les seules différences sont que seuls les coûts marketing étaient impliqués, le niveau de technologie était moins développé, et la profession comptable ne reconnaissait pas l'importance des coûts marketing et les méthodes recommandées.

Ronald J. Lewis souligne que l'utilisation des techniques ABC pour les fonctions marketing est survenue durant les années 1968 jusqu'à 1973 quand les dirigeants et cadres marketing ont incité les membres de la profession comptable à développer un meilleur système d'identification, classification et allocation des coûts physique de distribution². A ce moment, plusieurs articles (incluant un des siens³) isolaient les activités dans les fonctions marketing principales. Des inducteurs de coûts étaient identifiés pour chaque activité dans les fonctions marketing.

Le service achats

Harper A. Roehm, Melissa A. Critchfield et Joseph F. Castellano relatent l'expérience de l'utilisation de la méthode ABC dans un service achats d'une industrie⁴. Les produits de cette société proviennent de l'assemblage de pièces fondues par la société et de composants achetés à l'extérieur. Certains produits sont fabriqués pour être stockés et la plupart sont pour des commandes clients.

Auparavant, la société allouait les coûts du service achat en utilisant un taux basé sur les coûts de main d'oeuvre directe. Quand ce montant était combiné avec d'autres frais généraux, cela amenait les frais généraux à plus de 800% des coûts de travail direct. En 1986, le management a décidé que le système était inadapté quand il a réalisé que le travail direct représentait moins de 7% des coûts totaux. Il s'est alors tourné vers un système dans lequel on suppose qu'il y a une

¹ Lewis Ronald J., *Activity-Based Costing for Marketing*, Management Accounting (IMA, New York), novembre 1991, pp. 33-38.

² Lewis Ronald J., *Activity-Based Costing for Marketing*, Management Accounting (IMA, New York), novembre 1991, pp. 33-38.

³ Lewis Ronald J., *Strengthening Control of Physical Distribution Costs*, Management Services (AICPA), January-February 1968.

⁴ Roehm Harper A., Critchfield Melissa A., Castellano Joseph F., *Yes, ABC works with purchasing too*, Journal of accountancy, novembre 1992, PP. 58-62.

relation entre le prix du composant et les coûts du service achat et que le niveau de prix du composant reste constant. Le management a déterminé un nouveau taux de 4% en prenant tous les coûts affectés au service achat (incluant salaires, taxes, assurance, dépréciation et allocations de frais généraux du siège). Bien que cette méthode s'est avérée meilleure, des erreurs significatives sont restées : on sous-alloue ou sur-alloue les coûts du service achat de 24% à 79%. Et les commandes de matériel cher sont chargées plus que celles de petit matériel. Le tableau 6 montre comment le chiffre de 4% a été calculé.

Tableau 6- Système d'allocation des coûts du service achat selon le pourcentage de coût de produit

	1986	1987	1988	1989
1. Achat ^a	\$5,441,000	\$9,349,000	\$21,279,000	\$21,884,000
2. Taux d'allocation ^b	4%	4%	4%	4%
3. Taux actuel ^c (ligne 5/ligne 1)	7.8%	5.3%	2.2%	2.7%
4. Différence (ligne 3 - ligne 2)	3.8%	1.3%	-1.8%	-1.3%
5. Coûts actuels pour faire fonctionner le service achats	\$422,000	\$492,000	\$475,000	\$594,000
6. Coûts alloués ^d (ligne 1 X ligne 2)	\$217,000	\$373,960	\$851,160	\$875,360
7. Sur-alloués/sous-alloués (ligne 5 - ligne 6)	\$204,360	\$118,040	(\$376,160)	(\$281,360)

a Coût total des composants des pièces achetés

b Basé sur la formule de 1985 des coûts totaux du service achat - le total des commandes

c Coûts actuels pour faire fonctionner le service achats - total des commandes

d Total des commandes X 4%

Comme les chiffres l'indiquent, la société a sous-alloué les coûts du service achat en 1986 et 1987 et sur-alloué en 1988 et 1989. Par exemple, en 1986 le pourcentage actuel des coûts du service achat sur le total des commandes était de 7,8% (\$422 000), alors que seuls 4% (\$217 640) étaient alloués aux produits. Il y a deux raisons à cela :

- les coûts du service achat ont dépassé le budget pendant deux ans, car les demandes croissantes des consommateurs nécessitent que la société fournisse plus de visites des vendeurs. Cette action augmente naturellement les dépenses.

- Le niveau de prix des articles achetés diminue, entraînant une sous-allocation.

Les sur-allocations peuvent être aussi perturbantes que les sous-allocations. Lorsque les composants des pièces reçoivent plus que leur quote-part de coûts d'achat, le profit diminue. Le danger est que la société décide sur la base d'une fausse information d'arrêter un produit rentable qui montre un retour financier modeste alors que ce n'est pas le cas.

Ce système d'allocation des coûts, basé sur le pourcentage de coût des produits, pénalise les produits qui ont les composants les plus chers. Alors que cela ne coûte pas plus cher au service achat de commander la pièce la plus chère.

Face aux inefficiences de ce système d'allocation, la société a décidé de se tourner vers ABC. Cette méthode a résolu certains problèmes du service achats. Il a d'abord fallu identifier les inducteurs de coûts pour affecter les coûts au service achats. Comme le service achats obtient des pièces en préparant et en envoyant une commande, la commande doit être le principal inducteur de coûts. La commande devient alors le point focal de l'étude.

Le service achats traite 10 000 commandes par an. De plus, il y a divers coûts et des transferts de coûts des divisions (allocations venant du siège). Alors que ces coûts peuvent être répartis équitablement à chacun des quatre acheteurs, d'autres coûts comme la maintenance, la dépréciation des modèles de pièces, assurances et taxes sont propres au seul acheteur du domaine. Les comptes des commandes d'achat de maintenance et de réparation représentent 3 000 des 10 000 commandes qui sont traitées annuellement. Comme ces coûts ne sont pas liés directement au produit, il a été décidé d'allouer ces coûts équitablement sur les 7 000 commandes restantes.

Il fallait aussi décider de la façon de traiter l'achat des "matériels contrôlés" - composants de pièces commandés seulement pour satisfaire des spécifications particulières de certains consommateurs. Ces commandes nécessitent des contacts spéciaux avec les vendeurs, donc ils entraînent des coûts supplémentaires. Chaque année, 200 commandes de ce type sont traitées, et on estime que 15% des efforts d'un acheteur sont dépensés dans cette activité (donc 15% des coûts de l'agent sont assignés à cet effort). Toutes ces données sont présentées dans le tableau 7.

Tableau 7- Données relatives au service achats

Hypothèses : un total de 10 000 commandes, dont 3 000 pour la maintenance, 200 pour le contrôle matière et 6 800 pour les commandes classiques.

	Personnel de "recherche" de fournisseur	Trois autres acheteurs	Total
Salaires	\$88 485	\$265 455	\$353 940
Maintenance et réparation	36 000	-0-	36 000
Dépréciation	110 400	-0-	110 400
Assurance	36 936	-0-	36 936
Taxes sur les biens personnels	21 360	-0-	21 360
Autres taxes	4 596	-0-	4 596
Divers	8 493	25 479	33 972
Transferts de coûts des divisions	6 000	18 000	24 000
Coûts totaux	\$312 270	\$308 934	\$621 204
Coûts matière hors contrôle (15%)	46 840,50	-0-	46 840,50
Coûts restants	\$265 429,50	\$308 934	\$574 363,50
Division des coûts par 6 800 commandes	1 550	5 250	6 800
Coût par commande	\$171,24	\$58,84	\$84,47

Avec cette approche ABC, les coûts de recherche par commande est de \$171,24. Pour les trois autres acheteurs, le coût par commande est de \$58,84. Le coût par commande pour le contrôle de matériel est calculé de la façon suivante :

$$\frac{\text{Coûts de contrôle matière}}{\text{Nombre de commandes}} = \text{Coût par commande de matière contrôlée}$$

$$\frac{\$46840,50}{200} = \$234,20$$

Ce coût par commande a été alloué à chaque pièce. Dans la première option, une moyenne de coût par pièce pour chaque classe de commande a été calculée, qui demande de calculer le nombre moyen de pièces et de commandes par classe, utilisant le coût budgété par commande pour calculer un taux moyen par pièce. La formule est :

$$\text{Coût alloué par pièce} = \frac{\text{Coût budgété par commande dans une classe X nb de commandes de la classe}}{\text{Nombre de pièces dans une classe}}$$

Cela donne un montant de taux moyen pour toutes les pièces dans une classe, que la commande soit importante ou non. Une extension de cette option utilisait le groupement de pièces par famille. Cette approche de groupe spécifique alloue pour les pièces normalement commandées par lots importants pour porter un petit montant de coûts que ceux commandés en petits lots. Bien que la formule soit substantiellement la même, elle utilisait le nombre de commandes pour une famille et le nombre de pièces dans une classe.

L'hypothèse est que la société avait besoin de prévoir le nombre de pièces et prévoyait d'en acheter 204 en traitant 18 commandes. Il fallait appliquer la formule :

$$\frac{\text{Nombre de commandes X coût par commande}}{\text{Nombre de pièces}} = \text{Coût alloué}$$

$$\frac{18 \times \$171,24}{204} = \$15,11$$

Une autre solution consistait à allouer le coût de commande à tous les produits sur une commande particulière. Par exemple, si seule une pièce est achetée avec une commande, le coût est \$171,24. Si 100 sont achetées, le coût alloué est de \$1,71 pièce. Cette approche n'est pas acceptable, car elle entraîne des coûts très fluctuants par pièce. L'approche par la moyenne, d'un autre côté, permet à la société d'allouer une charge au produit directement avec un montant fixe et prévisible.

L'inconvénient de l'approche par la moyenne est que, à la différence du coût variable, cela masque les coûts d'une commande et il est difficile de décourager les acheteurs de placer beaucoup de commandes de petites quantités qui sont parfois nécessaires pour une livraison rapide. Avec les coûts variables, à la fois le nombre de pièces et la commande déterminent le coût alloué au composant individuel.

ABC a permis au management de choisir parmi plusieurs options pour allouer les coûts. Le plus grand apport d'ABC a été de fournir au management des données de coût plus fiables l'aidant dans la détermination de la contribution au profit des produits.

La société a la possibilité de choisir parmi un, deux et trois coûts par base d'allocation de commande. La société peut décider d'allouer les coûts au même taux unitaire de \$88,74 pour toutes les commandes (\$621 204 / 7 000 commandes). Si un système de coûts aux deux-tiers était choisi, la société pourrait opter pour un taux de \$234,20 par commande de matériel contrôlé (\$46 840,50 / 200 commandes) et \$84,47 pour toutes les autres commandes (\$574 363,50 / 6 800).

Une option finale pourrait consister en un système au 3 tiers :

- \$171,24 pour les commandes d'achat (\$265 429,50 / 1 550 commandes),
- \$234,20 pour les commandes de matériel contrôlé,
- \$58,84 pour les autres commandes (\$308 934 / 5 250 commandes).

Annexe 15- Questionnaire sur la méthode ABC/ABM
--

FICHE SIGNALÉTIQUE : (A remplir à la fin de l'entretien)

a) Date :

b) Heure de début de l'entretien :

c) Heure de fin de l'entretien :

d) Nom de l'entreprise :

e) Site(s), division(s) ou service(s) concernés par la méthode ABC :

f) Personne interrogée :

g) Fonction de la personne interrogée :

h) Secteur(s) d'activité du groupe, de l'entreprise et/ou de l'entité concernée par ABC :

Fiche signalétique <i>(A remplir à la fin de l'entretien)</i>

i) Effectif du groupe :

 En forte baisse *En baisse* *Stable* *En hausse* *En forte hausse*

Effectif de l'entreprise :

 En forte baisse *En baisse* *Stable* *En hausse* *En forte hausse*

Effectif de l'entité concernée par ABC :

 En forte baisse *En baisse* *Stable* *En hausse* *En forte hausse*

j) Chiffre d'affaires et/ou budget de dépenses du groupe :

 En forte baisse *En baisse* *Stable* *En hausse* *En forte hausse*

Chiffre d'affaires et/ou budget de dépenses de l'entreprise :

 En forte baisse *En baisse* *Stable* *En hausse* *En forte hausse*

Chiffre d'affaires et/ou budget de dépenses de l'entité concernée par ABC :

 En forte baisse *En baisse* *Stable* *En hausse* *En forte hausse*

k) Nationalité du groupe :

Nationalité de l'entreprise :

l) Domaine d'activité (services ou industrie ?) :

 Services Industrie Les deux

m) Quelles sont les spécificités de l'activité de l'entreprise ou de l'entité ?

n) Place de l'entreprise et/ou de la division sur son marché :

o) Nombre de concurrents de l'entreprise et/ou de la division :

En forte baisse *En baisse* *Stable* *En hausse* *En forte hausse*

p) Structure des coûts :

Part des coûts directs dans les coûts totaux :

Part des coûts indirects dans les coûts totaux :

Evolution des coûts indirects :

En forte baisse *En baisse* *Stable* *En hausse* *En forte hausse*

Composition des coûts :

Main-d'oeuvre :

Autres :

*** Contexte lors de la mise en place de la méthode ABC**

1) Quel était le système de comptabilité de gestion utilisé au moment où le projet ABC a été lancé ?

2) Que reprochait-on à ce système ?

- Non fiable
- Manque de précision
- Système lourd
- Pas de calcul de rentabilité par produit
- Manque de lisibilité et/ou visibilité
- Outil informatique obsolète
- Benchmarks impossibles
- Système non transversal
- Aucun reproche
- Autre

3) Qui faisait des reproches à ce système ?

Opérationnels, précisez quel type.....

Comptables/contrôleurs de gestion

Direction financière

Direction générale

Autre, précisez

.....
.....

4) Quelles sont les raisons pour lesquelles la méthode ABC a été choisie ?

Meilleure affectation des coûts indirects

Suivi par activité

Donne une vision transversale

A entendu parler d'exemples réussis

Méthode nouvelle

Refonte du système d'information

D'autres projets existent déjà dans le groupe

Permet le benchmarking

Autre

5) Par quelle voie avez-vous entendu parler de la méthode ABC/ABM ?

Lecture d'un article ou d'un ouvrage

Présentation d'un cabinet de conseil

Expériences au sein du groupe

Expériences menées par des concurrents ou d'autres entreprises

Autre, précisez

.....

*** Caractéristiques du modèle ABC**

6) Quelle est la période pendant laquelle le projet ABC a eu lieu ?

Date de début :

Date de fin :

Projet en cours :

et

Projet abandonné

Projet non abandonné

7) Quelle a été l'ampleur du projet ABC ?

Application à tout le groupe

Application à toute l'entreprise

Application limitée à un site, lequel ?

Application limitée à un service, lequel ?

Application limitée à une fonction, laquelle ?

Autre, préciser.....

.....

.....

8) Quelle est la composition de l'équipe projet de mise en place de la méthode ABC ? (avec, pour chaque membre, leur fonction au moment du projet).

	Nom (optionnel)	Fonction	Commentaire (1)
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			

(1) M = membre de l'équipe projet

D = Demandeur du projet

R = Responsable de l'équipe projet

O = Opposé au projet

9) Quelle est la fonction du décideur de la mise en place du projet ABC au moment du projet et de celle qui valide les résultats (si ce n'est pas la même) ?

*** Mise en place de la méthode ABC**

10) Quels étaient les objectifs fixés en début de projet ABC ?

- Calcul du coût de revient des produits ou services
- Calcul du coût des activités et/ou processus
- Analyse des activités
- Benchmarking, avec l'extérieur ou d'autres entités du groupe, précisez

-
- Outil de Reporting
 - Outil de pilotage
 - Constitution d'indicateurs pour un tableau de bord
 - Changements d'organisation, lesquels ?
 - Réorganisation de certaines activités ou processus
 - Suppression de certaines activités sans valeur ajoutée
 - Nouvelle politique de prix
 - Réorganisation du portefeuille clients et de la politique commerciale
 - Abandon de certains produits non rentables
 - Autre (précisez).....
-

11) Quels ont finalement été les objectifs atteints en fin de projet ABC ?

- Calcul du coût de revient des produits ou services
- Calcul du coût des activités et/ou processus
- Analyse des activités
- Benchmarking, avec l'extérieur ou d'autres entités du groupe, précisez
-
- Outil de Reporting
- Outil de pilotage
- Constitution d'indicateurs pour un tableau de bord
- Changements d'organisation, lesquels ?
- Réorganisation de certaines activités ou processus
- Suppression de certaines activités sans valeur ajoutée
- Nouvelle politique de prix
- Réorganisation du portefeuille clients et de la politique commerciale
- Abandon de certains produits non rentables
- Autre (précisez).....

12) Quelles décisions ont été prises à la suite des résultats de la méthode ABC/ABM ?

13) Existait-il des expériences antérieures en matière d'ABC/ABM dans le groupe ou l'entreprise ?

Si oui, lesquelles ?

Oui (*poser question 14*)

Citer expériences.....

.....

.....

Non (*Aller directement à question 15*)

14) Les expériences sont-elles indépendantes ou se basent-elles sur un modèle identique adapté aux différents sites ou services ?

Expériences indépendantes

Modèle identique, expliquer

.....

.....

15) Y a-t-il eu intervention de personnes extérieures à l'entreprise ou au groupe ? Quel rôle ont-elles joué ?

Non

Oui

Stagiaire

Consultant en gestion

Consultant en informatique ou système d'information

Autre

16) Y a-t-il eu des actions de communication ou de formation entreprises sur la méthode ABC/ABM ? Si oui, sous quelle forme et auprès de quel public ?

Non

Oui

Formation

Sensibilisation

Autre

.....

17) Quels ont été les problèmes éventuels rencontrés lors de la mise en place de la méthode ABC/ABM ?

Lourdeur de la méthode

Affectation des temps

Détermination des activités

Allocation des coûts sur les activités

Allocation des coûts sur les objets de coûts

Manque de formation

Craintes, résistances au changement

Informatisation du système

Pas de problème

Autre

18) Quel a été le coût de la mise en place de la méthode ABC/ABM ? (ou si l'estimation est impossible, quels sont les éléments constitutifs du coût ?)

*** Caractéristiques du modèle ABC**

19) Décrivez votre modèle ABC : (voir notamment le mode d'enregistrement du temps passé).

20) Quel est le nombre de processus retenus pour la méthode ABC ?

21) Quel est le nombre d'activités retenues ?

22) Quel est le nombre d'inducteurs d'activités différents retenus ?
(= inducteurs ou unités d'oeuvre qui permettent d'allouer le coût des activités ou processus sur les produits).

23) Quel est l'outil ou le logiciel informatique utilisé pour votre modèle ABC ?

Programme développé en interne

Achat d'un logiciel spécifique fonctionnant sur micro ordinateur

Achat d'un logiciel fonctionnant sur gros système

autre

.....

24) La méthode ABC/ABM est-elle complémentaire de l'ancien système de comptabilité de gestion ou le remplace-t-elle ?

ABC complémentaire

ABC remplace l'ancien système

25) Le modèle ABC est-il intégré dans les systèmes d'informations des comptabilités générale ou de gestion ou fonctionne-t-il indépendamment ?

Intégré

Non intégré

26) Votre modèle ABC/ABM est-il différent de celui adopté dans d'autres entités du groupe ou de celui d'entreprises ou groupes extérieurs ? Si oui, pourquoi ?

Non

Oui

.....
.....

27) Faut-il que chaque entité d'un groupe se constitue son propre modèle ABC sans chercher à se baser sur ceux des autres entités ?

Oui

Non

Expliquer.....

*** Maintenance du modèle et mode d'adaptation au changement**

28) A quelle fréquence réalisez-vous (ou pensez-vous réaliser) des calculs de coûts avec la méthode ABC ?

Mensuelle

Trimestrielle

Semestrielle

Annuelle

Ponctuelle (précisez)

Autre (précisez)

.....
.....

29) A quelle fréquence effectuez-vous (ou pensez-vous effectuer) des révisions des activités retenues pour le modèle ABC ?

- Mensuelle
- Trimestrielle
- Semestrielle
- Annuelle
- Ponctuelle (précisez)
- Autre (précisez)

.....
.....

30) De quelle façon adaptez-vous (ou allez-vous adapter) le modèle ABC aux changements qui peuvent intervenir (changements organisationnels, etc.) ?

31) Quelle est la fonction de la personne qui assure la maintenance du modèle ABC (recueil et mise à jour des données) ?

*** Utilisation de la méthode ABC**

32) Qui reçoit les résultats de la méthode ABC ?

33) ABC/ABM constitue-t-il un moyen d'harmonisation des systèmes de gestion entre les différentes entités du groupe ?

Moyen d'harmonisation

Pas un moyen d'harmonisation

.....

34) Quelles évolutions futures sont prévues pour le modèle ABC/ABM ?

*** Domaine des services et des activités de support**

35) Selon vous, est-il plus difficile d'appliquer la méthode ABC/ABM au domaine des services plutôt qu'au secteur industriel, pourquoi ?

Plus difficile

Plus facile

36) Quelles sont les spécificités du modèle ABC/ABM appliqué au domaine des services par rapport au secteur industriel ?

37) Selon vous, est-il plus difficile d'appliquer la méthode ABC/ABM au domaine des activités de support (exemples : le marketing, le management, la recherche et développement, les services achats, gestion du personnel, etc.) plutôt qu'aux activités dites "productives", pourquoi ?

Plus difficile

Plus facile

*** Différences culturelles**

38) Décrivez le mode de management de votre société.

39) Préférez-vous un modèle de calcul et d'analyse des coûts détaillé qui demandera peut-être plus de travail de mise en place et de maintenance ou moins détaillé mais qui sera plus simple à gérer mais donnera moins d'informations ? Expliquez.

Détaillé.....

.....

Moins détaillé.....

.....

40) Pour vous quelles sont les spécificités culturelles de votre pays en matière de contrôle de gestion ?

Et ces spécificités s'appliquent-elles dans votre société ou sont-elles gommées par la culture d'entreprise ?

*** Conclusions**

41) Pour vous, quels sont les principaux avantages de la méthode ABC/ABM ?

Meilleure affectation des coûts

Donne une vision transversale de l'organisation

Permet de réaliser des benchmarks

Est bien comprise par les opérationnels

Permet une analyse de la valeur

Autre

42) Pour vous, quels sont les principaux inconvénients de la méthode ABC/ABM ?

- Lourdeur et complexité de la méthode
- Mise en oeuvre difficile
- Difficulté de répartition du temps passé par le personnel
- Difficulté de détermination des activités
- Difficulté d'allocation des coûts sur les activités
- Difficulté d'allocation des coûts sur les objets de coûts
- Résistance au changement
- Coûteux
- Pas de problème rencontré
- Autre

43) Selon vous, quelles sont les différences entre les concepts théoriques de la méthode ABC et l'application qui en a été faite dans votre société ?

Fin du questionnaire (remplir la fiche signalétique en première page).

Annexe 16- Les courants positivistes et constructivistes

LE POSITIVISME

Jean-Claude Usunier rappelle que pour le positiviste, la réalité est extérieure et objective. Ensuite, la connaissance n'est significative que si elle est fondée sur les observations de cette réalité extérieure¹. De là découlent un certain nombre de conditions qui n'ont pas toutes été proposées par Auguste Comte :

- l'indépendance : l'observateur est indépendant de ce qui est observé,
- l'absence de dépendance par rapport aux valeurs : le choix de ce qu'on étudie, et de comment on l'étudie peut être déterminé par des critères objectifs plutôt qu'il n'est le produit d'intérêts, de croyances humaines, ou encore de jugements de valeurs ;
- la causalité : le but des sciences sociales devrait être d'identifier des explications causales et de dégager des lois fondamentales, qui expliquent les régularités dans le comportement de l'être humain ;
- la logique hypothético-déductive : la science procède en posant comme hypothèses des lois fondamentales et ensuite en déduisant quels types d'observations démontreront la vérité ou la fausseté de ces hypothèses ;
- l'opérationnalisation : les concepts théoriques doivent être opérationnalisés, rendus mesurables, de telle manière que les faits puissent être appréhendés quantitativement ;
- le réductionnisme : les problèmes en général sont mieux compris s'ils sont décomposés en éléments de base les plus simples possibles ;
- la généralisation : pour pouvoir généraliser sur les régularités du comportement social et humain, il est nécessaire de sélectionner des échantillons d'une taille suffisante ;
- l'analyse en coupe transversale : de telles « régularités » seront plus facilement identifiées en comparant la variance à travers différents échantillons.

LE CONSTRUCTIVISME

Jean-Louis Le Moigne rappelle les hypothèses de l'approche constructiviste²:

L'hypothèse phénoménologique : attentif d'abord au phénomène de l'expérience cognitive, J. Piaget perçoit l'inséparabilité entre l'acte de connaître un « objet » et l'acte de « se » connaître qu'exerce le sujet connaissant : cette interaction cognitive entre l'objet ou le phénomène à connaître et le sujet connaissant forme à la fois la connaissance de l'objet (en « organisant le monde ») et le mode d'élaboration de la connaissance par le sujet (« l'intelligence s'organisant elle-même »). Dans cette formulation « forte », l'hypothèse phénoménologique associe à la conception stricte de la connaissance (le réel connaissable est un réel phénoménologique, celui que le sujet expérimente), une conception active : la connaissance que construit le sujet par son

¹ Cf. p. 33 dans Usunier Jean-Claude, Easterby-Smith Mark, Thorpe Richard, *Introduction à la recherche en gestion*, Economica, 1993, 233 p.

² Cf. pp. 70-74 dans Le Moigne Jean-Louis, *Les épistémologies constructivistes*, Presses Universitaires de France, 1995, 127 p.

expérience, organise simultanément le mode de construction de cette connaissance, ou son intelligence ; même si l'on doit les distinguer. On ne peut plus dès lors séparer la connaissance de l'intelligence (ou de la cognition) qui la produit, et il nous faut entendre la connaissance par le processus qui la forme autant que comme le résultat de ce processus de formation. Elle n'est pas « résultat », statique, elle est processus actif produisant ce résultat, opérateur autant qu'opérande. Elle exprime l'intelligence de l'expérience du sujet connaissant, et c'est cette interaction du sujet et de l'objet qu'elle représente. Le sujet ne connaît pas de « choses en soi » (hypothèse ontologique) mais il connaît l'acte par lequel il perçoit l'interaction entre les choses.

L'hypothèse phénoménologique permet de rendre compte de trois caractéristiques de l'expérience (ou du réel) connaissable que la gnoséologie positiviste et réaliste ne permet pas d'appréhender aisément, et dont elle conteste même parfois la pertinence.

- L'irréversibilité de la cognition, le statut du temps de l'action, et plus spécifiquement son irréversibilité : le concept d'action implique celui de temporalité ; l'instantanéité absolue semble inconcevable au sujet connaissant, ne serait-ce que parce qu'il n'en a jamais l'expérience cognitive. Et cette temporalité est perçue irréversible.

- La dialectique de la cognition : cette caractérisation dialectique du réel connaissable doit sans doute être postulée (comme devait l'être celle de sa réductibilité au plus simple élément, implicite à l'hypothèse ontologique), et l'hypothèse phénoménologique le fait explicitement puisque c'est précisément par les interactions du synchronique et du diachronique, de l'organisé et de l'organisant qu'elle prétend modéliser, que s'exprime la connaissance des phénomènes.

- La récursivité de la cognition. Le caractère récursif de la connaissance des phénomènes rend compte de l'interdépendance assumée entre le phénomène perçu et sa connaissance construite : la représentation d'un phénomène connaissable en construit une représentation active, qui transforme récursivement la connaissance que nous en avons, laquelle, à son tour...

- L'hypothèse téléologique : en attribuant au sujet connaissant le rôle décisif dans la construction de la connaissance, l'hypothèse phénoménologique oblige en quelque sorte à prendre en compte l'intentionnalité ou la finalité de ce sujet connaissant. On peut sans doute réduire cette hypothèse à celle, très pauvre, que l'on attribue au robot ou à l'animal en dressage : ils apprennent des connaissances dans un but, mais apparemment malgré eux, sous la pression d'une cause efficiente unique qui leur est extérieure. Mais l'introspection la plus banale comme l'observation des comportements des sujets connaissant (ou apprenant de façon autonome ou hétéronome) incite à complexifier sensiblement cette hypothèse de la capacité finalisatrice, ou internationalisante de l'esprit. Non seulement le comportement cognitif du sujet connaissant s'interprète plus volontiers en termes de « causes finales » qu'en termes de « causes efficientes » (Aristote) mais surtout la détermination et la transformation de ces finalités semblent très souvent devoir être interprétées en termes endogènes, autoproduites par le sujet lui-même. On peut certes concevoir une hypothèse déterministe qui postulerait quelques causes invisibles, que l'on appellera « pression culturelle », « manipulation médiatique », « conditionnement neuronal ou humoral », qui méta-détermineraient à chaque instant le système de finalité auquel se réfère

chaque sujet connaissant (que ce soit pour désigner celles de ses expériences auquel il sera attentif, ou pour interpréter les connaissances qu'ainsi il établit).

L'argument initial du constructivisme est, selon Jean-Louis Le Moigne, celui du primat absolu du sujet connaissant capable d'attacher quelque valeur à la connaissance qu'il constitue : la connaissance implique un sujet connaissant et n'a pas de sens ou de valeur en dehors de lui¹. Ce sujet n'est pas tenu de postuler (ou d'exclure) l'existence ou la non-existence d'un réel connaissable qui lui serait étranger, et l'inconnu n'est pour lui qu'un connaissable en instance d'actualisation. Cette connaissance de l'expérience du sujet cogitant, qu'elle soit tangible ou cognitivement perçue est connaissance s'il lui attribue quelque valeur propre. Valeur dont la définition ne peut pas être tenue pour indépendante du sujet connaissant (comme le sera par exemple la valeur de « vérité objective » pour un réaliste, ou de « vérité révélée » pour un croyant religieux), aussi longtemps qu'ils ont à délibérer du choix de cette valeur, et qu'elle ne leur est donc pas propre. Cette inséparabilité de la connaissance et de la représentation entendues dans leur distinguable activité, l'expérience intentionnelle du sujet connaissant et la construction tâtonnante du sujet représentant la connaissance constituent sans doute l'hypothèse fondatrice forte sur laquelle se définissent aujourd'hui les connaissances enseignables, scientifiques et communes que légitiment les épistémologies constructivistes.

¹ Cf. pp. 66-67 dans Le Moigne Jean-Louis, *Les épistémologies constructivistes*, Presses Universitaires de France, 1995, 127 p.

Annexe 17- Les sept règles d'or du HP Way¹
--

- **Le profit** : ce n'est pas un hasard si le profit arrive en tête de liste. Dans l'esprit des fondateurs, il est la condition sine qua non du développement de l'entreprise et de la réalisation des autres objectifs.
- **Les clients** : apporter au client le produit dont il a besoin, avec le plus haut niveau de qualité possible.
- **Centres d'intérêt** : à chaque époque, participer aux grands mouvements, aux grandes tendances, qui concernent les domaines d'activité de l'entreprise et de ses clients, afin de détecter les nouveaux gisements de croissance.
- **La croissance** : développer l'entreprise uniquement par le biais de produits innovants et dans la limite de l'autofinancement.
- **Les employés** : associer les employés au succès de l'entreprise, apporter une sécurité d'emploi subordonnée à la performance et à la flexibilité, reconnaître le mérite individuel, favoriser l'épanouissement dans le travail.
- **Encadrement** : il doit stimuler l'initiative et la créativité en laissant toute liberté aux individus pour atteindre des objectifs bien définis.
- **Citoyenneté** : satisfaire aux obligations envers la société en étant un acteur économique, intellectuel, social et culturel dans tous les pays.

¹ Robineau Olivier, *Hewlett-Packard - du garage aux autoroutes de l'information*, Eco poche, Lec. édition Hatier, Paris, 1994, 79 p.

Annexe 18- Fiches de présentation des études de cas
--

Sommaire des fiches

Page	
	Air France Cargo.....450
	Assistance Publique - Hôpitaux de Paris (APHP).....452
	Axa.....454
	Banque de France.....457
	Boots.....458
	Facom.....460
	France Télécom.....462
	France 3.....465
	MATIF SA.....467
	Océ Graphics.....469
	Secteur de la Presse.....471
	SNCF.....473
	SNECMA (Société Nationale d'Etudes et de Construction de Moteurs d'Aviation)....475
	SOGEP.....479

Air France Cargo

Activité : Transport de Fret par avion.

Spécificités de l'activité : le coût de revient d'un avion est très élevé et le cycle de vie est très long (25 ans), ce qui implique des choix lourds. Les coefficients de chargement (taux de remplissage) des avions sont très forts (environ 70%) ; les avions sont utilisés le plus possible.

La population des pilotes est très bien payée, ce sont des « nomades » ; ils sont très revendicatifs.

Effectif : Air France + Air Inter totalisent 60 000 personnes.

Air France Cargo représente 500 navigants + 3 000 personnes au sol.

Chiffre d'affaires : Air France + Air Inter réalisent 35 milliards de Francs de chiffre d'affaires et 35,8 milliards de Francs de dépenses.

Air France Cargo a un chiffre d'affaires de 6,8 milliards de Francs et 6,5 milliards de Francs de budget.

Fonction des personnes rencontrées :

- Chef du service financier d'Air France Cargo (centre de résultat Fret).
- Chargé de mission au service contrôle de gestion.

Périmètre d'application de l'ABC/ABM : sur l'ensemble de la division Air France Cargo.

Dates du projet : le projet de refonte de la comptabilité a commencé en 1995 et doit s'achever en 1998.

Description du projet : auparavant, Air France Cargo avait une comptabilité budgétaire. Des calculs de coûts par réseau (par exemple, une ligne de Paris vers le continent) et par faisceau (par ligne et par type d'avion) étaient réalisés. Cette comptabilité existait depuis 1975, elle fournissait des tableaux de bord par fonction à la direction générale.

Le système comptable était défini par la direction centrale d'Air France, or le transport de fret réalisé par Air France Cargo avait des spécificités. Le suivi des coûts était déconnecté du niveau d'activité (l'analyse coûts fixes / coûts variables était impossible). La coordination entre les budgets était mal faite. La comptabilité budgétaire ne contrôlait pas la performance, mais juste les moyens (l'enveloppe budgétaire était une sorte de boîte noire). Le suivi de la performance se

basait sur 3 indicateurs (le recette moyenne au kilo, la recette transport par kilomètre offert (prévision), ou par kilomètre transporté (réalisé)). Il n'existait pas de coordination des coûts d'escale (les coûts de rupture intervenant à chaque fois que le colis descend au sol).

Le groupe Air France a réorganisé sa comptabilité générale, analytique et budgétaire. Parallèlement, en s'appuyant sur cette nouvelle organisation des informations de gestion, le CdR Fret (Air France Cargo) a décidé, en 1995, de développer un projet interne à sa division pour prendre en compte ses spécificités. Cette division a jugé qu'elle avait déjà une comptabilité par activité, car elle valorisait ses coûts en les classant par activité (par exemple, l'activité *aide à la navigation*). La comptabilité budgétaire était organisée par centre de responsabilité afin de connaître l'origine et la destination de la dépense.

Pour son projet, Air France Cargo a mis en place des moyens assez importants. Elle a, notamment, nommé une équipe de pilotage d'une dizaine de personnes.

Le nouveau système comporte plusieurs axes (clients, produits, projets-destinations). Au moment des entrevues (juillet 1996) Air France Cargo était en train de définir les processus et activités. Un processus, c'est par exemple *transporter d'où à où, quoi (des marchandises ou des documents), et comment (en avion ou en camion par exemple)*. Quand on exporte, il y a deux processus (import et export). Le problème est de savoir quelle part de chiffre d'affaires doit s'attribuer au départ et combien à l'arrivée (on peut diviser le chiffre d'affaires par deux, mais ce n'est pas satisfaisant). En ce qui concerne les activités, celles-ci se déclinent par lieu (une centaine), type d'activité (3 à la vente et 2 ou 4 au traitement), et modèle d'avion. Ces activités sont :

- Exploitation document (douane),
- Exploitation magasin (palettiser, faire colis),
- Exploitation TPCD (Transport en Piste et Chargement/Déchargement de l'avion),
- Transport avion,
- Transport camion,
- Commercialisation (démarchage, vente),
- SAV.

Ainsi, on peut dire qu'il ne s'agit pas réellement d'activités au sens ABC du terme, car elles ne décrivent pas uniquement des actions (quand elles sont associées au lieu et au modèle d'avion), mais elles permettent de classer les coûts de façon à agir dessus. On sait où, comment, et avec quel type de matériel, on dépense de l'argent. Air France Cargo utilise la méthode pour analyser les marges par client et par zone de vente. Ce système semble proche de celui des sections homogènes, dans lequel chaque section est une fonction ou activité. Air France Cargo appelle son projet *rentabilité-Fret* et le qualifie de méthode de comptabilité analytique (et pas ABC), mais certains disent que c'est de l'ABC. En réalité, les activités correspondent à un centre de responsabilité, donc à un budget. Air France Cargo s'est rattaché à l'organisation existante.

Les changements prévus avec ce nouveau système sont : une modification de culture au sein d'Air France Cargo, car il y aura la notion de marge dans la prise de décision, des réponses aux analystes par ligne de produit (rentabilité et cycle de vie), peut être des analyses par faisceau-réseau (avec utilisation des coûts cibles).

Assistance Publique - Hôpitaux de Paris (APHP)

Activité : premier groupe hospitalier européen (50 hôpitaux et activité de transfusion sanguine) avec 850 000 patients admis par an.

Spécificités de l'activité : il existe une pluralité des métiers très importante (par exemple, restauration, médecine, chirurgie, entretien des bâtiments). Les médecins sont omniprésents et ce sont eux qui détiennent la connaissance (population très diplômée qui en fait des interlocuteurs ayant beaucoup de pouvoirs). Appartenant au secteur public de la santé, l'APHP ne peut refuser de prendre les malades, aussi le budget de dépenses est plus difficile à maîtriser. De même, le milieu médical attache plus d'importance aux résultats en termes de soins qu'aux performances financières ; le bien-être du malade prime sur la rentabilité.

Effectif : 80 000 personnes.

Budget : 40 milliards de francs par an.

Fonction des personnes rencontrées :

- Contrôleur de gestion hôtelier technique et transfusion sanguine,
- Chef du service contrôle de gestion,
- Chef de bureau (responsable finance) pour l'hôpital Saint Louis,
- Responsable du département contrôle de gestion.

Périmètre d'application de l'ABC/ABM : la totalité des 50 hôpitaux de l'APHP.

Dates du projet : le projet de modification de la comptabilité analytique a commencé en 1993 et se poursuit.

Description du projet : l'APHP a décidé de modifier sa comptabilité analytique afin de suivre les directives du Ministère. En 1987-88, l'APHP a reçu un guide de comptabilité analytique du Ministère de la Santé. Celui-ci classe les grands métiers et fonctions de l'hôpital (administration, hôtelier technique, cliniques, médico-technique), puis les grandes activités. Il ne s'agit donc pas uniquement d'un projet ABC, mais plutôt une rénovation complète de très grande ampleur de la comptabilité analytique.

L'ancien système de comptabilité analytique existait depuis 1957 (sections homogènes donnant un coût complet de la journée ou de la consultation) et n'était plus adapté. Certains déversements

des coûts n'étaient pas basés sur des critères pertinents (par exemple, les coûts de l'électricité étaient alloués en fonction du nombre de points lumineux et de prises, or si l'on n'enlevait pas les vieilles prises, des coûts étaient quand même déversés). De plus ce système ne donnait pas assez de visibilité et de lisibilité.

Depuis 1990, les hôpitaux ont un budget global qui n'est plus lié au nombre de jours d'hospitalisation.

Le système mis en place est décrit par certains comme étant de l'ABC alors que d'autres jugent que cela n'en est pas (ce serait plus un découpage en métiers). En fait, 600 « macro-activités » ont été déterminées (par exemple, l'activité *restauration*), elles constituent la nomenclature qui permet à chaque hôpital de classer ses coûts de la même façon. Le résultat est un TSA (Tableau Synthétique par Activité) qui donne le coût de chaque activité et le coût par unité d'oeuvre. L'APHP ne calcule pas des coûts par objet, par exemple, elle ne calcule pas un coût par malade. Il est cependant question d'ABC au sein de l'APHP, plusieurs projets ont débuté ou sont envisagés (la logistique, la transfusion sanguine, certains hôpitaux).

Ce système de comptabilité permet, par exemple, de rééquilibrer les budgets entre hôpitaux ou entre les services dans un hôpital, mais aussi d'étudier l'opportunité de sous-traiter ou non une activité.

Le projet a été mené par le siège qui a envoyé des directives à chaque hôpital. Un gros travail sur l'outil informatique a été mené.

Il existe 7 000 unités d'analyse sur les 48 établissements. Il s'agit du plus petit élément capable de supporter une activité (par exemple, le self). Chaque unité d'analyse est décomposée en termes d'activité.

Les difficultés rencontrées concernent la taille du projet et de l'entreprise : il s'agit d'une opération de très grande ampleur. Il était parfois difficile d'avoir des activités homogènes : les mêmes noms d'activités représentent parfois une réalité différente d'un hôpital à l'autre. Afin de pallier ces difficultés, l'APHP a mis en place un système de séjours convertis auxquels on affecte des poids. De même, il utilise les équivalents repas (par exemple, un petit déjeuner représente 2 points, un déjeuner 10 points, etc.). Il utilise aussi la notion de groupe homogène de malades. Nous pouvons dire qu'il ne s'agit pas réellement d'une application de l'ABC, car même s'il existe bien un classement par activités, la décomposition très fine en unités d'analyse interdit d'avoir une vision parfaitement transversale. Ainsi, il existe plusieurs activités *restauration* dispersées dans plusieurs unités d'analyse. Une application pure de la méthode ABC aurait impliqué de totaliser les coûts relatifs à la restauration, dispersés un peu partout à travers l'APHP, au sein d'une activité unique *restauration*.

Axa

Activité : Assurances.

Spécificités de l'activité :

Le groupe Axa est le deuxième assureur en France.

L'activité est en partie assurée par des agents payés à la commission.

Le chiffre d'affaires se décompose en :

- Assurances 70%
- Réassurances 7%
- Services financiers et immobilier 21%

Une des spécificités de l'activité d'assurance est qu'Axa vend ses produits avant de connaître ses coûts de revient.

Effectif :

- Groupe Axa : 52 000 personnes (soit 35 000 salariés et 15 000 agents à la commission),
- Axa Assurances : 4 000 salariés + 3 000 agents.
- Axa Courtage : 850 personnes.
- Axa Belgium : 1 000 personnes.

Chiffre d'affaires :

- Groupe Axa : 134 milliards de Francs,
- Axa Assurances : 22 milliards de Francs.
- Frais généraux directs d'Axa Courtage : 6 milliards de Francs.
- Frais généraux directs d'Axa Belgium : 500 millions de Francs.

Fonction des personnes rencontrées :

- Contrôleur de gestion des frais généraux (Axa Assurances).
- Ancien directeur financier Axa Belgium, actuellement celui d'Axa Courtage.

Périmètre d'application de l'ABC/ABM :

- Service automobiles particuliers Ile de France (Axa Assurances) : 15 personnes.
- Direction des "Produits Vie" d'Axa Assurances (non régionalisé) : 200 personnes.
- Axa Courtage
- Axa Belgium

Dates des projets :

- Service automobiles particuliers Ile de France (Axa) : de juin 93 à août 93.
- Direction des "Produits Vie" d'Axa Assurances : d'avril 94 à juin 94.
- Axa Courtage : a débuté en mars 96 et est toujours en cours.
- Axa Belgium : de fin 1993 à fin 1994.

Description des projets :

Au moment de se lancer dans un projet ABC, Axa utilisait la méthode des sections homogènes. Les sections auxiliaires (DRH, factures téléphoniques, etc.) sont chargées au niveau national. Puis elles sont déversées à l'aide de clés de répartition sur les produits et les régions (les frais généraux se répartissent sur les régions, qui elles se déversent sur les produits). Une réagrégation est ensuite faite au niveau national. Ce système est toujours utilisé actuellement, mais Axa Assurances a décidé de tenter une expérience ABC. Elle a vu cette tentative comme une ouverture d'esprit vers de nouvelles méthodes. Elle a d'ailleurs essayé le BBZ. Elle a profité de la présence d'un stagiaire pour se lancer dans une telle démarche.

Chez Axa Courtage, le système utilisé est celui des sections homogènes. L'avantage de cette méthode est qu'elle fournit un coût complet pour chacun des produits des quatre directions opérationnelles (vie, IARD (Incendie, Accident, Risques Divers), entreprises, et particuliers). En revanche, les reproches faits à ce système est qu'il est uniquement tourné vers le produit. Il n'est pas très fin, et est assez peu transparent pour les responsables opérationnels. De plus, les clés utilisées sont remises en cause.

Chez Axa, il existe plusieurs expériences ABC déconnectées les unes des autres. Nous pouvons notamment citer les expériences du service automobiles particuliers Ile de France (Axa), de la direction des "Produits Vie" d'Axa Assurances, d'Axa Courtage, d'Axa Belgium, et une autre au Canada.

- Avec le projet sur le service automobile particuliers Ile de France, Axa Assurances a pris conscience de la façon dont le service travaillait. Le modèle comportait 12 tâches et 17 pour l'activité "soumission". Ce projet reste du domaine de l'expérience.

- Le projet sur la direction des "Produits Vie" d'Axa Assurances avait pour objectif de déterminer la productivité des services. Il existait une multiplicité de systèmes informatiques pour gérer les produits. Au fil du temps, et avec la liaison de beaucoup de sociétés, une complexité s'était installée, cela générait certains dysfonctionnements. Le modèle ABC a défini sept activités avec pour chacune d'entre elles une à huit sous-tâches. ABC a permis de réorganiser le reporting, de donner une meilleure vision de la répartition des personnes dans les activités, et de faire de meilleures prévisions.

Les problèmes rencontrés sont liés aux réticences, et à la multiplicité des processus.

Ces deux modèles n'ont pas tourné de façon régulière. Ainsi, il y a eu deux fois des calculs de résultats (en 1993 et 1994), mais pas en 1995.

- Chez Axa Courtage, 72 activités ont été déterminées.

- Chez Axa Belgium, le modèle comporte 120 activités.

Dans ces deux expériences, ABC a été implanté en parallèle du système traditionnel (utilisé principalement à des fins de reporting légal), mais on a veillé à répartir la totalité des coûts du reporting comptable officiel sur les activités (y compris les coûts exceptionnels).

Ces deux expériences sont allées plus loin que les deux premières. La volonté d'utiliser ABC y a été plus forte, et les moyens mis en oeuvre plus importants (des consultants ont même été engagés). De plus l'outil est plus puissant. Les deux premières expériences ont utilisé un tableur, alors que les deux dernières ont développé un modèle à l'aide d'une base de données. L'expérience d'Axa Courtage est intervenue après celle d'Axa Belgium et les modèles se ressemblent. Dans ces deux projets, on a privilégié l'approche ABM plus que l'ABC. On a cherché à réorganiser les activités, ainsi chez Axa Courtage, une réorganisation a eu pour but de diminuer les frais généraux.

Nous pouvons conclure en disant que les expériences ABC menées au sein du groupe Axa sont assez différentes les unes des autres de par leur ampleur, les moyens et outils utilisés (stagiaires ou consultants, tableur ou logiciel spécialisé) et de par leur utilisation (domaine de l'expérience ou utilisation assez forte du modèle). Les expériences ont été menées de façon assez indépendante : aucune n'a réellement utilisé les résultats des autres pour se construire, sauf pour l'expérience d'Axa Courtage dont le modèle est, au départ, une copie pure et simple de celui d'Axa Belgium. Ce n'est que par la suite qu'Axa Courtage a adopté une approche un peu divergente. On est ici en présence de modèles ABM, puisque le but était plus de comprendre comment les activités s'organisaient, et combien de ressources elles consommaient (temps homme notamment), même si l'optique comptable de répartition des coûts (ABC) n'a pas été négligée.

Banque de France

Activité : Banque centrale française. Une centaine de personnes travaille pour les activités de marché, un millier dans le cadre d'activités d'études économiques, 1 800 dans la gestion de systèmes d'échange, et 1 600 pour des activités de gestion de compte de clientèle particulière. La Banque de France se charge aussi de la fabrication des billets, et de la monnaie scripturale (service caisse des banques).

Spécificités de l'activité : régule le marché, le résultat financier n'est donc pas un but en soi (la Banque de France peut soit gagner, soit de perdre de l'argent).

Effectif : 16 000 personnes.

Budget : 8 milliards de Francs.

Fonction des personnes rencontrées :

- Responsable du service contrôle de gestion.

Périmètre d'application de l'ABC/ABM : Toute la Banque de France sauf la fabrication de billets.

Dates du projet : le projet a commencé début 1995 et devrait aboutir en 1998.

Description du projet : L'ancien système de comptabilité analytique visait à répartir les coûts des structures organisationnelles sur les métiers qui correspondent aux lignes de produits. Le système était considéré comme trop grossier, et il y avait un manque de traçabilité des coûts. Il paraissait aussi suspect, car des variations de coût importantes sans raison apparente étaient enregistrées.

Dans le cadre de la mise en oeuvre d'un contrôle de gestion, la Banque de France a donc décidé de rénover totalement son système de comptabilité analytique. A cet effet, un projet important a été lancé début 1995. Il comporte deux volets : un sur la comptabilité analytique, et l'autre sur le pilotage. La Banque de France achève la réflexion conceptuelle au moment de l'interview (février 1996) et commence la réalisation de la nouvelle application. Par ailleurs, l'année 1996 est consacrée à la collecte de données pour des activités pilotes et prioritaires. Début 1997, les coûts annuels de 1996 des métiers prioritaires seront calculés avec la nouvelle méthode. Le projet s'étend jusqu'en 1998. Notons que le dispositif fonctionnera sur un progiciel informatique, déjà utilisé auparavant, implanté sur un gros système. Le modèle est donc totalement intégré.

Le système recense trois types d'activités : principales, prestataires, et de support, et en dénombre environ 900 (pour 17 métiers). Le dispositif est à la frontière entre l'ABC et les sections homogènes. Le classement des coûts se fait par activité, mais la notion de transversalité n'est pas réellement utilisée.

Boots

Activité : Société de négoce, commercialise des produits très diversifiés (vélos, cosmétiques, produits pharmaceutiques, etc.). En France, la présence de Boots concerne essentiellement les médicaments.

Boots Healthcare est la branche pharmaceutique de ce groupe de distribution. L'activité pharmaceutique représente 15% du chiffre d'affaires. Boots Healthcare commercialise des produits OTC (ne nécessitent pas obligatoirement de prescription médicale) comme le Strepisils, Nurofen, Nobacter, Solubacter. Boots Healthcare est leader sur tous les segments de gamme sur lesquels il est présent.

Spécificités de l'activité : Groupe de nationalité anglaise. En France, Boots Healthcare distribue ses médicaments en pharmacie via des grossistes ou directement aux détaillants. L'industrie pharmaceutique est très réglementée en matière de mise sous le marché de nouveaux médicaments (l'Agence du Médicament doit délivrer une autorisation préalable à la mise sur le marché), de surveillance et de contrôle de la qualité des produits, et de publicité et communication (existence d'une commission de contrôle du Ministère de la Santé).

Effectif :

Groupe Boots company : 55 000 salariés.

Dont Boots Healthcare France : 270.

Chiffre d'affaires :

- de Boots company : 35 milliards de Francs.

- de Boots Healthcare France : 460 millions de Francs.

Fonction des personnes rencontrées :

- Contrôleur financier de Boots Healthcare France.

Périmètre d'application de l'ABC/ABM : Implantation sur tout le groupe (la réflexion émane de la maison mère située en Grande-Bretagne).

Dates du projet : Les premières réflexions au niveau groupe ont commencé à l'automne 1995 et les premières présentations aux filiales par la maison mère ont commencé en janvier 1996. Le passage complet à une comptabilité ABC était prévu pour le 1er avril 1997. Il s'avère en fait que ce passage n'a pas été effectué. Le projet a même, semble-t-il, été abandonné depuis (en 1997).

Description du projet : Au moment de se lancer dans le projet ABC, Boots Healthcare produisait un compte de résultat mensuel (avec une présentation des résultats en cumulé et une projection sur 12 mois) avec le chiffre des ventes, la marge, les coûts marketing, la contribution par gamme de médicaments. Des études de rentabilité étaient présentées par gamme de médicament (antalgiques, soin de la peau, soin de la gorge, etc.).

Le prix de revient des marchandises vendues, et les frais de publicité étaient affectés directement, les charges indirectes étaient allouées en fonction de clés de répartition. Le reproche fait à ce système est qu'il ne permettait pas réellement de prendre des décisions de gestion. La comptabilité était plutôt une présentation fiscale anglo-saxonne des résultats. Une part importante des coûts était allouée de façon arbitraire. Le groupe avait du mal à déterminer et analyser les éléments qui faisaient varier le chiffre d'affaires. Le système n'était pas assez lisible. De plus, les façons de vendre et les réglementations diffèrent fortement d'un pays à l'autre, et le groupe avait le sentiment de consolider des éléments hétérogènes.

Une réflexion de grande envergure a été menée au niveau de la totalité du groupe sur la stratégie à mener à long terme. Le groupe a essayé de déterminer ce qui lui permettait de créer de la valeur sur un horizon à 15 ans (value-based management).

Il a alors été décidé d'implanter la méthode ABC sur toutes les filiales. ABC devait, entre autres, permettre d'instaurer un langage commun. C'est ainsi que la filiale française a reçu des directives de la maison mère située en Grande-Bretagne pour implanter ABC. Pour le moment quatre filiales l'ont déjà mis en place (Espagne, Belgique, Italie, et Grande-Bretagne). La filiale française a déjà effectué un premier calcul des résultats ABC en utilisant des données prévisionnelles. Le modèle mis en place possède six familles d'activités (que nous qualifierons de processus) et entre 20 et 25 activités :

- Développement de la stratégie et de la politique de l'entreprise (2 à 3 activités),
- Développement de nouveaux produits (3-4 activités),
- Gestion et développement de la force de vente,
- Gestion et promotion des produits,
- Gestion des commandes,
- Support.

La nomenclature d'activités utilisée est commune à toutes les filiales.

Pour le moment, le modèle fonctionne sur un tableur. Il était prévu que ABC remplace la méthode traditionnelle de comptabilité à partir du 1er avril 1997. Dans les faits, nous avons appris que l'ABC a été abandonné, et le système traditionnel conservé. Les responsables du projet, en Angleterre, ont trouvé que le système était trop complexe et que, compte tenu de nombreux projets et développements en cours au niveau de la filiale, il n'était pas opportun de modifier les habitudes en la matière. Le temps manquait pour traiter différents problèmes théoriques non résolus dans l'approche.

Toutefois, les analyses menées en matière d'ABC/ABM ont permis de mener de nombreuses réflexions et une meilleure compréhension de l'activité.

Facom

Activité : le groupe FACOM appartient à STRAFOR FACOM.

STRAFOR FACOM s'illustre dans 3 métiers :

- production de mobilier de bureau,
- fabrication d'outillage à main,
- transformation des métaux.

Piolé est une des filiale du groupe FACOM ; elle produit de la tôlerie.

Spécificités de l'activité : Le groupe FACOM et la société Piolé sont dans le domaine industriel. Ils fabriquent des produits relativement simples.

Effectif : 4 000 personnes pour le groupe FACOM, et 200 pour la société Piolé.

Chiffre d'affaires : 2,5 milliards de Francs pour le groupe FACOM et 100 millions de Francs pour la société Piolé.

Fonction des personnes rencontrées :

- contrôleur de gestion,
- chargé de mission au service contrôle de gestion.

Périmètre d'application de l'ABC/ABM : La société Piolé du groupe FACOM.

Dates du projet : - Premier projet ABC mené par des consultants entre mars et décembre 1994. Le projet a finalement été abandonné, car les résultats ont été jugés trop compliqués, la mise en place était trop complexe et la méthode perçue comme pas assez opérationnelle.

- Deuxième projet ABC entamé début 1996, puis abandonné mi-96.

Description du projet : Au moment où la mise en place de la méthode ABC a été envisagée, la société calculait un coût de revient gamme nomenclature, et un compte de résultat par ligne de produits en utilisant la méthode des sections homogènes. On reprochait à cette méthode une précision insuffisante dans l'affectation des charges indirectes. L'ancien système était jugé trop lourd et trop manuel. La société Piolé souhaitait mettre en place un système lui permettant de réaliser des devis rapides (avec la détermination des coûts d'opérations simples et d'activités

phares) et a pensé que la méthode ABC pouvait répondre à ce besoin. Cette méthode semblait utiliser des inducteurs plus pertinents, et devait permettre une gestion des progrès. Piolé a fait des recherches et des tentatives pour implanter ABC, mais a finalement renoncé. La première tentative avait été faite en utilisant le travail mené par un consultant, mais les résultats ont été jugés trop complexes et non utilisables. La deuxième tentative a été menée par des ressources internes, mais la méthode n'a pas semblé répondre aux besoins de l'entreprise. Celle-ci recherchait une simplification du système pour effectuer des devis rapides, et ABC a été perçue comme trop complexe pour répondre à ce besoin.

France Télécom

Activité : France Télécom est le quatrième opérateur téléphonique mondial.

Spécificités de l'activité : France Télécom appartient au domaine des services, mais il réalise des activités que l'on peut qualifier d'industrielles liées à la construction du réseau téléphonique. Celui-ci est très coûteux et assez technique. La culture d'entreprise est fortement influencée par la présence de nombreux ingénieurs et le niveau élevé des technologies utilisées.

Effectif : 164 720 personnes en 1996 pour le groupe.

Chiffre d'affaires : 151,3 milliards de francs en 1996 pour le groupe. Le résultat net s'élève à 2,1 milliards de francs.

Fonction des personnes rencontrées :

- Contrôleurs de gestion,
- Chargé de mission de l'évolution des systèmes comptables.

Périmètre d'application de l'ABC/ABM : La méthode ABC est mise en place dans le cadre du projet de rénovation du système d'information comptable s'appliquant à tout France Télécom.

Dates du projet : le projet de rénovation du système comptable a commencé fin 1994 et a été mis en place pour le 1er janvier 1997. L'année 1997 a vu les deux systèmes fonctionner en parallèle pendant 6 mois. La période d'observation de l'expérience (de septembre à novembre 1996) a eu lieu pendant la finalisation de la définition des nomenclatures des différents axes du système (et plus particulièrement la nomenclature de l'axe Processus/Activités).

Description du projet :

France Télécom a décidé de moderniser son système d'information comptable. Il a investi dans un outil informatique très puissant, *Oracle*, et a revu les nomenclatures servant à classer les charges. Le nouveau système d'information est un système comptable intégré. En avril 1996, il a été constaté que l'un des inconvénients de l'ancien dispositif était les délais longs de restitution pour la comptabilité analytique.

Le nouveau système comptable s'appelle la BAC (Base Analytique et Comptable). L'un des objectifs du projet BAC était la simplification et la meilleure ergonomie du système. Celui-ci doit permettre une clôture mensuelle avec objectif de restitution le septième jour ouvré du mois M+1.

L'ancienne nomenclature comptable s'appelait la TA612, elle classait les coûts dans des rubriques ressemblant à des activités, qui en réalité répertoriaient souvent les coûts par nature et par destination. Par exemple les deux activités suivantes :

Exemple de **destination** : *DXR = Entretien/maintenance/relevé/dépose/câbles de jonctions urbaines*

Exemple de **nature** : *LLC = Carburants/lubrifiants ou LH5 = véhicules légers.*

La logique de découpage TA 612 correspondait plutôt à une logique **organisation** qu'à une logique finalité.

La BAC est un système multidimensionnel comportant plusieurs axes (dont 3 obligatoires) :

- Les comptes de comptabilité générale (il en existe 3 000),
- Les activités (environ 600),
- Les centres de responsabilité (CDR) (5 000),
- Les segments clients (environ 10 pour le marché français et + de 200 sur l'international),
- Les produits et services (environ 600),
- Les chantiers (600 000) et les projets (environ 15 000) (non limité, on en crée autant que nécessaire).

L'axe Processus-Activités comporte environ 600 activités, soit un niveau assez fin de détail (cf. figure 12.4).

Figure 12.4- La décomposition des processus et activités¹

La nomenclature d'activités actuelle		
	<i>Processus Activités</i>	
<i>Processus client</i>	6	128
<i>Processus réseaux</i>	5	352
<i>Processus stratégie et R&D</i>	2	24
<i>Processus de fonctions support</i>	5	108
Total	18	612

Notons que les activités appartenant aux processus liés au réseau sont très nombreuses (352 sur 612). Elles correspondent au coeur de métier de France Télécom. En réalité il existe 27 activités au sens ABC du terme, elles sont segmentées selon les couches de réseau, le type d'équipement, et la zone géographique. France Télécom connaît ainsi directement le coût de chaque segment de réseau.

L'axe processus/activités n'est qu'un axe parmi les autres. ABC est intégré au système comptable et les factures sont codifiées avec un axe activité et le personnel est ventilé sur cet axe soit par affectation directe s'il est spécialisé sur un type d'activité, soit en reportant son temps sur différentes activités.

Le but de France Télécom n'était pas d'implanter la méthode ABC, mais d'utiliser un des axes de la BAC pour faire du suivi d'activité. Il s'agit en quelque sorte d'une vision supplémentaire, d'un luxe offert par l'outil. La démarche a consisté à d'abord implanter la nomenclature Processus/Activités, puis de réfléchir aux applications possibles en matière d'ABM.

¹ Document interne France Télécom.

France 3

Activité : chaîne de télévision (produit et diffuse des programmes).

Spécificités de l'activité : l'activité est assez diversifiée, France 3 fabrique les programmes (logique industrielle proche du BTP, un programme est géré comme un chantier ou un projet), et les diffuse (logique de distribution proche de l'hypermarché).

La majorité des recettes provient de l'Etat qui alloue de l'argent, mais n'achète pas un service.

Effectif : 3 600 permanents + 30% de non-permanents.

Budget : 5 milliards de Francs. 73% proviennent de la redevance, 23% des recettes publicitaires et de parrainages, et 4% des activités commerciales (produits financiers).

Fonction des personnes rencontrées :

- Chef du service budget et du contrôle de gestion.

Périmètre d'application de l'ABC/ABM : France 3 SA, mais pas les filiales.

Dates du projet : Le projet PACIFIC (Projet d'Architecture des Co-systèmes d'Information Financière et Comptable) de refonte des applications financières et comptables a débuté en juillet-août 1991 et a abouti le 1er janvier 1993. Le volet ABC du projet PACIFIC a débuté en novembre 1991 et a été mis en place en décembre 1991.

Description du projet : Avant le début du projet PACIFIC et de la mise en place de la méthode ABC, France 3 avait une comptabilité budgétaire partielle. La logique était proche du direct costing. Le système n'était pas très transparent, et reposait sur des valeurs conventionnelles loin de la réalité. Il ne concernait que 10% à 20% des coûts de l'entreprise (la fabrication des programmes), et l'outil technique était obsolète. France 3 a donc décidé une refonte complète des applications financières, et a intégré les comptabilités financière et de gestion (avec une saisie unique des informations). La clé comptable est composée de six segments (dont un lié à l'activité) :

- le secteur (il y a 17 régions et services centraux),
- le compte,
- le sous-compte,
- le centre de responsabilité (plusieurs centaines),

- l'activité,
- le produit (à noter que les dépenses affectées directement sur le segment *produit* relèvent également de décisions de responsables, et peuvent donc s'assimiler à la notion de *centre de responsabilité*).

Le système ABC comporte 700 activités (certaines sont dupliquées pour permettre d'isoler et d'analyser certaines d'entre elles). Comme exemples d'activités, on peut citer : « concevoir une grille régionale », « concevoir le journal télévisé », etc. Environ 150 activités ont été définies par région. L'activité est rarement directement renseignée à la saisie. Le renseignement des trois axes analytiques (*centre, activité, produit*) est strictement exclusif. Le déversement des coûts entre les trois axes se fait sur la base de données physiques réelles. Les centres sont déversés sur les activités (via des unités d'oeuvre), puis les activités sur les produits (via les vecteurs de coûts)¹. Le but du dispositif mis en place était de permettre à tous d'accéder au système informatique afin de leur permettre de gérer leur activité. Une dimension essentielle du système est la décentralisation : de nombreuses personnes peuvent accéder à l'information, mais surtout des comparaisons entre des unités dispersées sur le territoire et livrant le même produit sont effectuées. En fait, l'ensemble ressemble beaucoup à des sections homogènes améliorées. Il n'existe pas vraiment de transversalité du fait que les activités sont très nombreuses. France 3 exploite tout de même un des avantages de la méthode ABC, celui de fournir un langage facilement compréhensible par les opérationnels. Cette exploitation fine des informations a été permise par la mise en place d'un outil informatique puissant s'appuyant sur *Oracle*.

Les apports du nouveau système sont que le produit (utilisé précédemment et traditionnellement) ne constituait pas l'objet de coût adéquat (fabrication de prototypes, appréciation subjective de la qualité, importance des charges non maîtrisées dans le coût in fine, etc.) pour mener à bien les analyses souhaitées. L'activité, elle, venait à l'appui de représentations économiques plus réalistes favorisant la mise au jour des leviers d'action et la révélation des conséquences réelles des décisions. Son caractère concret assurait un lien entre les constats (les coûts) et les pratiques (indicateurs physiques) rendant possible un dialogue efficace dans un domaine où la séparation entre opérationnels et financiers est particulièrement forte.

¹ Nous avons repris le vocabulaire utilisé à France 3.

MATIF SA

Activité : Institution financière spécialisée relevant de la loi bancaire. MATIF SA organise le marché à terme français, et sert de chambre de compensation. Le MATIF a été créé en 1986.

Spécificités de l'activité : MATIF SA, entreprise commerciale privée, vend essentiellement 4 types de services :

- un service de marché via une organisation centralisée intermédiée par un réseau de membres ;
- un service de garantie adossé à un système de compensation et à une solidarité financière entre les adhérents au système ;
- des produits financiers ou de marchandises (les contrats à terme et les options), proposés via un réseau de distribution non exclusif ;
- un service de diffusion des données de marché.

Effectif : le groupe MATIF totalise 434 personnes, dont 404 pour MATIF SA.

Chiffre d'affaires ou budget : le chiffre d'affaires s'élève à 1 milliard de Francs et le budget de frais généraux à 350 millions de Francs.

Fonction des personnes rencontrées :

- Chef de projet « Gestion par les Activités ».

Périmètre d'application de l'ABC/ABM : application sur la totalité du groupe MATIF.

Dates du projet :

- en mai 1995, les premiers travaux sur un site pilote (direction de la Bourse, soit 100 personnes) ont été entamés.
- D'octobre 1995 à janvier 1996, a eu lieu une période de validation.
- De février à juin 1996, la constitution du cahier des charges a été réalisée.
- De mi-juin 1996 à décembre 1996, le déploiement sur l'ensemble du MATIF a été réalisé.

Description du projet : avant de se lancer dans le projet ABC, le MATIF a mis en place un système comptable et de gestion classique. Les comptabilités générales et analytiques sont intégrées et gérées par le même outil informatique dans lequel existe un triple suivi analytique : destination ou

unité d'observation, compte analytique, et projet. Avec cet outil, la méthode employée est celle des sections homogènes. Une exploitation par centre budgétaire est réalisée. La personne rencontrée explique que la croissance importante de l'activité du MATIF les premières années n'a pas placé la gestion parmi ses priorités. Le MATIF souhaite maintenant faire évoluer son outil comptable et de gestion afin de disposer d'un outil plus convivial, plus évolutif, et qui lui fournira des informations plus adaptées pour gérer l'entreprise. Le système classique ne permettait pas de bien allouer les coûts fixes indirects, ni de calculer une marge par produit. Les coûts fixes sont importants, et le chiffre d'affaires est volatile, il dépend des activités du marché financier (paradoxe du MATIF). A chaque fois que les intervenants négocient, MATIF SA perçoit six francs par transaction. L'ABC a été choisi, car il permet d'avoir une vision transversale, la seule valable dans une société de services aux yeux du MATIF. 80% des coûts sont indirects par rapport aux produits du MATIF (contrats de futures NNN, PIB, etc.). Le MATIF a vu en ABC une technique lui permettant d'allouer ses coûts indirects de façon moins arbitraire. Le MATIF a analysé la valeur des activités. Environ 120 activités ont été déterminées (une activité sera par exemple « *déterminer les cours de compensation* », ou « *renseigner les contrôleurs d'enregistrement sur la validité d'une opération* »). Le MATIF a mis en place un suivi des temps assez précis (les charges de personnel représentent 44% du total des charges d'exploitation, il faut donc bien les suivre pour calculer le coût des activités). Il faut souligner que le projet est beaucoup plus large que la seule implantation de la méthode ABC. Il s'agit d'une refonte de l'outil et du système de gestion, qui englobe aussi la mesure de performance. Le MATIF a mis l'accent sur l'outil et met actuellement en place un EIS (Executive Information System) afin de favoriser l'appropriation des nouveaux concepts de gestion par l'ensemble des responsables d'activités. L'EIS s'alimente dans une base de pilotage multidimensionnelle (technologie OLAP, on-line analytical processing) dans laquelle chaque information de coût élémentaire est décomposée par activité, nature, processus, projet, prestation, et centre de responsabilité.

Océ Graphics

Activité : Océ Van der Grinten est un groupe hollandais spécialisé dans le domaine de la reproduction par électrophotographie. Il produit des imprimantes et périphériques informatiques (engineering systems), des photocopieurs (office systems), et des consommables (imaging systems). Océ Graphics fabrique des périphériques informatiques.

Spécificités de l'activité : cette société est dans le domaine industriel.

Effectif :

- Groupe Océ Van der Grinten : 14 000 personnes.
- Océ Graphics : 500 personnes.
- Unité de production de Guérande : 160 personnes.

Chiffre d'affaires :

- du groupe : 12 milliards de Francs.
- d'Océ Graphics : 1 milliard de Francs.

Fonction des personnes rencontrées :

- Directeur financier

Périmètre d'application de l'ABC/ABM : Unité de production de Guérande (Loire-Atlantique), mais ce sont les activités de support à la production qui ont été modélisées.

Dates du projet : 1988-1989. La méthode ABC est toujours utilisée actuellement.

Description du projet : au moment de se lancer dans le projet ABC, Océ Graphics utilisait la méthode des sections homogènes telle qu'elle est recommandée par le Plan Comptable Général. Les coûts de main-d'oeuvre directe évoluaient, les coûts indirects augmentaient et étaient suivis de façon trop globale, Océ Graphics souhaitait une approche plus fine. De plus, cette société a adopté des approches de Juste à Temps (JAT) et de qualité totale (cela a d'ailleurs facilité la mise en place de l'ABC en adoucissant les problèmes culturels possibles lors de tout changement de système).

Le modèle ABC est intégré au système d'information comptable. L'adoption de la méthode ABC sur le site de production de Guérande a notamment permis de changer la méthodologie de calcul

des coûts de revient (avec un impact sur la valorisation des stocks), et a entraîné un réajustement des prix de transfert pratiqués.

Le modèle ABC a défini 15 activités. Nous pouvons citer par exemple les activités « achats », « réception, magasinage », « contrôle des entrées », « méthodes », « bâtiments », « comptabilité », « gestion de production », « gestion d'ateliers », etc. Ce sont les activités de support à la production qui ont été modélisées. Trois bases d'affectation des coûts aux produits ont été retenues : l'affectation des consommations et de la main-d'oeuvre directe, le nombre de produits pris au niveau de chaque ligne de production et non plus au niveau global, la référence (chacune se voit affecter un coût fixe, puis l'attribution au produit prend en compte le volume de consommation de la référence). Le système est très simple, mais de par sa grande agrégation, il rend difficile son utilisation comme outil de contrôle. C'est pourquoi il est complété par un volet « mesure de performance ». Nous pouvons dire qu'il s'agit d'une application pure de la méthode. La notion de transversalité est respectée, et les résultats sont vraiment exploités.

Secteur de la Presse

Activité : syndicat de la presse hebdomadaire pour le compte de ses adhérents.

Spécificités de l'activité : la problématique d'une entreprise du secteur de la presse est de rentabiliser au maximum la page d'un journal (y intégrer le maximum de chiffre d'affaires). Ainsi, on pourra mesurer le coût et la rentabilité d'un mm/colonne par exemple.

Le secteur de la presse se caractérise par la présence de multiples PME dans lesquelles il n'est pas rare de voir des personnes effectuant diverses activités. Ainsi, un dirigeant pourra écrire des articles, mais aussi avoir un rôle commercial de recherche de publicités.

Effectif : les entreprises du secteur de la presse comprennent entre 20 à 50-100 personnes environ.

Chiffre d'affaires : assez variable suivant les titres.

Fonction des personnes rencontrées :

- Consultant ayant réalisé l'étude pour le compte du syndicat de la presse.

Périmètre d'application de l'ABC/ABM : Etude menée auprès de trois hebdomadaires régionaux pour le compte du syndicat de la presse afin d'être appliquée aux entreprises de presse désireuses de la mettre en place.

Dates du projet : 1995.

Description du projet : une étude a été confiée à un cabinet de consultants par le syndicat de la presse afin d'appréhender les coûts de conception et de fabrication d'un journal. L'approche ABC est ici utilisée comme fondement à l'élaboration de tableaux de bord et au calcul des coûts de revient.

La vision transversale donnée par ABC est vue ici comme un moyen de s'interroger sur la diversité des lectorats des différents cantons et des multiples éditions. L'activité est décomposée en quatre processus principaux : *collecter des éléments, fabriquer des pages, imprimer des exemplaires, et diffuser*. Le niveau de détail étudié est plus proche d'une vision par processus que par activité, puisque dix processus ont été déterminés. Ces dix processus structurent l'analyse de l'activité, et l'établissement de tableaux de bord.

Pour chaque processus sont déterminés :

-
- la liste des activités enchaînées dans ce processus,
 - l'unité de mesure du processus,
 - les moyens dont le coût doit être pris en compte,
 - l'intervenant en amont,
 - l'intervenant en aval,
 - les indicateurs de performance suggérant une action sur les coûts,
 - les indicateurs de performance suggérant une action sur la qualité,
 - les indicateurs de performance suggérant une action sur les délais.

La spécificité du domaine de la presse est qu'il existe deux clients : le lecteur et l'annonceur. Ainsi, le résultat est plus délicat à calculer que dans le domaine industriel. Cette spécificité peut être représentée par les équations suivantes :

En industrie :

chiffre d'affaires de chaque produit

- coût de revient de chaque produit

= résultat

Dans la presse :

chiffre d'affaires de la publicité et des ventes de journaux

- coût de revient du journal

- coût de revient de la publicité

= résultats de la publicité et des ventes de journaux

Le calcul des coûts de revient se base sur le coût unitaire de chacun des dix processus.

La méthode ABC possède l'avantage de déterminer des activités ou processus ne correspondant pas forcément aux frontières entre les services. Elles servent de briques de base pour appréhender la diversité des situations et les évolutions de l'environnement. Les méthodes traditionnelles se réfèrent à l'organisation fonctionnelle verticale, mais l'inconvénient est que la structure hiérarchique de l'organisation n'évolue que très lentement et ne permet pas d'appréhender la réalité. Les processus ou activités sont plus adaptables que les organisations fonctionnelles.

SNCF

Activité : transport de Fret et de voyageurs.

Spécificités de l'activité : société nationalisée. La SNCF est une société de réseau (avec présence de coûts joints), dispersée géographiquement. La SNCF appartient à la fois au domaine des services (transport) et au secteur industriel (construction et entretien du matériel).

Effectif : 170 000 personnes.

Chiffre d'affaires : 52 milliards de Francs.

Fonction des personnes rencontrées :

- 2 contrôleurs de gestion.

Périmètre d'application de l'ABC/ABM : toute la SNCF.

Dates du projet : a débuté en 1989 et se termine en 1996 (en fait il y a eu plusieurs projets).

Description du projet : La SNCF a beaucoup fait évoluer ses systèmes d'information comptables ces dernières années. Elle souhaite avoir un système intégré et a mené des réflexions parfois proches de l'ABC sans pour autant mettre en place cette méthode. On peut observer deux grandes étapes :

- De 1989 à 1995 : la SNCF a voulu mettre en place une gestion par centres de responsabilité. Certaines de ces entités correspondent à de grandes activités de l'entreprise (Fret, Grandes lignes, etc.). Entre 1989 et 1991, un premier projet appelé SYGEAC (Système de Gestion par Activités) a été mené. Mais il n'a pas réellement abouti. Il a été jugé trop complexe, et il a été difficile de traiter le cas des régions qui sont multi-activités. En 1991, une réforme des structures a été lancée. Les directions techniques géraient la comptabilité de gestion. Il n'existait pas réellement de légitimité du système comptable (les ingénieurs préféraient des indicateurs physiques). Les systèmes étaient différents selon les entités et autonomes les uns par rapport aux autres.

En 1992, un second projet, la Gestion par Centre de Responsabilité (GCR), a été mené. La notion de contrats a été définie, il s'agit de contrats internes permettant les cessions internes et la mesure de performance.

L'ensemble de ces réflexions a mobilisé beaucoup de monde : des équipes spécifiques ont été mises en place. Elles étaient constituées d'ingénieurs, d'opérationnels, de comptables, et d'informaticiens, etc. Il a été largement fait appel à des consultants externes.

Trente-sept contrats clients-fournisseurs ont été déterminés (il en est resté 10 après simplifications). Cela correspondait à l'objet de coût à valoriser. Des processus ont aussi été étudiés (un processus sera par exemple *faire circuler un train*), et des milliers d'activités ont été identifiées. Notons que les résultats chiffrés issus de ce modèle sont très volumineux : des résultats agrégés par direction régionale présentent entre 10 et 30 indicateurs, eux-mêmes démultipliés au niveau local. Tout ceci entraîne une diffusion importante de documents.

La SNCF a rencontré des problèmes de ventilation des coûts sur les contrats. La comptabilité analytique n'était pas en adéquation avec les activités, les passerelles et retraitements étaient difficiles à établir. Il était prévu de reconstruire totalement la comptabilité analytique. Un des objectifs était d'obtenir un coût par unité d'oeuvre (c'est-à-dire un ensemble de production ayant la même sensibilité volume-prix). Il y avait des contrats à forfait, d'autres à une ou deux unités d'oeuvre et d'autres à plusieurs dizaines (par exemple l'entretien matériel). L'unité d'oeuvre servait d'unité de mesure de la charge de travail et était notamment utilisée pour prévoir cette charge (une unité pouvait dire : "il va me falloir tant d'unités de charge de travail cette année). Il existait environ 300 unités d'oeuvre différentes.

Nous pouvons dire que la méthode instaurée correspond plutôt à celle des sections homogènes. Elle se rapproche parfois de la méthode ABC, car les sections ressemblent parfois à des activités, mais elle s'en éloigne, car il n'y a pas réellement une vision et une gestion transversales des coûts. N'oublions pas qu'une section homogène s'assimile souvent à une activité puisqu'elle regroupe une population homogène.

- En juin 1996, il est prévu de ne plus considérer les centres de responsabilité régionaux comme une entité globale, mais d'adopter un découpage en fonction des domaines de l'entreprise. L'ancien système GCR (Gestion par Centre de Responsabilité) deviendra une gestion par domaine. Chaque activité se verra attribuer un objectif de marge et dotera directement chaque domaine. Il y a neuf domaines : grandes lignes, Ile de France, Fret, services régionaux de voyageurs, matériel, traction, etc. Un compte de résultat et un bilan seront établis par domaine.

L'objectif est d'arriver au 1er janvier 1997 avec un plan comptable finalisé, et de simplifier le système.

SNECMA (Société Nationale d'Etudes et de Construction de Moteurs d'Aviation)

Activité : Construction de moteurs d'avions. SNECMA est le quatrième motoriste mondial.

Spécificités de l'activité :

La production s'effectue sur trois sites industriels principaux :

- le site de Gennevilliers produit les pièces brutes destinées à être usinées,
- le site d'Evry-Corbeil usine les pièces reçues de Gennevilliers ou de fournisseurs extérieurs et produit des sous-ensembles,
- le site de Villaroche assure le montage des moteurs et procède à leur essai sur bancs.

L'environnement est hautement technologique, le niveau de qualité élevé, et il existe un goût de la technique.

Effectif : 10 500 pour SNECMA et 2 500 pour l'usine de Corbeil.

Chiffre d'affaires : 10 milliards de Francs pour SNECMA, et 2,7 milliards de Francs pour l'usine de Corbeil.

Fonction des personnes rencontrées :

- Contrôleur de gestion (basé à l'usine de Corbeil)

Périmètre d'application de l'ABC/ABM :

Les projets étudiés ici concernent certaines fonctions de l'usine de Corbeil, soit :

- le service Logistique (80 personnes + 2 sociétés externes),
- le département Contrôle de Gestion (35 personnes + 25 décentralisées),
- l'ordonnancement de la production (environ 70 personnes),
- l'ensemble des fonctions de l'usine de Corbeil.

Dates du projet :

- le service Logistique : de 1992 à janvier 1993,
- le département Contrôle de Gestion : de mai 1993 à septembre 1993,

- l'ordonnancement de la production : 1994,
- l'ensemble des fonctions de l'usine de Corbeil : a commencé en 1995 et se poursuit.

Description du projet :

Avant de se lancer dans un projet ABC et encore actuellement puisque ABC n'a pas remplacé la méthode traditionnelle, SNECMA utilisait la méthode des coûts complets et comparait des réalisés par rapport à des standards. La production s'effectue par lot (enancements, il n'y a pas de flux continu). SNECMA calcule le coût de chaque série et sait consolider les dépenses par moteur, et par programme d'industrialisation pour un moteur donné. SNECMA juge que les heures directes d'atelier sont affectées correctement au produit, mais tous les coûts de support sont répartis sur les pièces au prorata des heures d'usinage. Les grosses pièces subventionnent ainsi les petites. SNECMA a besoin d'éléments pour savoir pour quelles pièces elle peut sous-traiter la fabrication.

L'usine de Corbeil s'est donc lancée dans des projets ABC. Ceux-ci ont un périmètre limité puisqu'ils ne concernent ni tout le groupe, ni tout le site de Corbeil. Néanmoins, ils étudient une grosse partie des coûts de l'usine et des domaines assez variés (coûts de production, mais aussi de support, activités de production et activités administratives). Ainsi, les trois premiers projets (qui concernent le service Logistique, le département Contrôle de Gestion, et l'ordonnancement de la production) ont été assez "restreints". Ils constituent plus une évaluation de la méthode qu'une mise en place réelle. En revanche, SNECMA utilise le terme de "grand jeu" pour qualifier le projet concernant les coûts de production. Pour celui-ci, la direction de production a nommé un comité de pilotage, ainsi qu'une équipe de six personnes (dont aucune à temps complet sur le projet). En ce qui concerne les résultats et utilisations des projets ABC :

- pour le service Logistique, les résultats de l'étude ont été classés sans suite un an après. Un calcul du coût par activité et par unité d'oeuvre, ainsi qu'une liste de tâches ont été établis. Une réorganisation (réduction des cycles et des fonctions support) a été réalisée grâce à la cartographie des activités (analyse des redondances et des tâches sans valeur). Quinze activités ont été déterminées (cf. le tableau ci-dessous).

Les activités déterminées pour le service logistique à SNECMA¹

Activité	Unité d'oeuvre
Réceptionner physiquement les livraisons	Référence article réceptionné
Gérer administrativement les réceptions	Bordereau de réception
Acheminer vers le centre de frais destinataire	Trajet cariste
Gérer le magasin pièces	Mouvement magasin
Gérer le magasin matières	Mouvement magasin
Débiter la matière première	Coupe
Conditionner les pièces jusqu'au quai de départ	Colis
Gérer administrativement les pièces expédiées	Bordereau d'expédition
Traiter les litiges	Litige
Gérer les copeaux et les chutes	Mouvement benne
Gérer les moyens de manutention	Moyen de manutention
Identifier les besoins en matières premières	Référence traitée par « Ordomat »
Fournir un support administratif	Effectifs bénéficiant des prestations
Piloter l'activité économique	Plan d'action
Manager le personnel	Effectifs encadrés

L'affectation des unités d'oeuvre au produit n'a pu être réalisée dans tous les cas par manque de données dans le système d'information SNECMA.

- Le département Contrôle de Gestion, a analysé ses tâches et activités à travers le flux d'information. Une cartographie des activités (qui fait quoi et en combien de temps) et une analyse des tâches sans valeur ajoutée a été établie. ABC a permis une petite réorganisation et le développement de la polyvalence des personnes. Le modèle comporte 34 activités.

- Pour le projet sur l'ordonnancement de la production, SNECMA voulait connaître les coûts de gestion du façonnage. Là aussi, une cartographie des activités et une analyse des tâches sans valeur ajoutée a été réalisée. Une phase de rationalisation a poussé certains sous-traitants à faire eux même les achats d'approvisionnement. Le modèle comprend 24 activités.

- Le projet sur les coûts de production de l'usine de Corbeil est orienté sur les coûts des pièces de développement. A l'usine de Gennevilliers, il consiste à modéliser les coûts de production de

¹ Etabli d'après un document interne à SNECMA.

l'unité intégrée de production des aubes fan (une des pièces maîtresse d'un moteur d'avion). Ici, le modèle est plus complexe, 75 activités principales et 55 clés ont été déterminées.

Ces quatre projets ont été menés avec des ressources internes à SNECMA (avec juste l'intervention de stagiaires pour les trois premiers projets). Les modèles n'ont servi qu'une seule fois : un seul calcul du coût des activités a été effectué. La méthode est plutôt utilisée pour faire de l'ABM et non pour établir des calculs de coûts de façon régulière (d'ailleurs ABC vient en complément de la méthode traditionnelle de calcul de coûts).

SOGEP

Activité : La SOGEP est la société qui prend en charge les expéditions de *la Redoute* (gère les camionnettes vertes de *la Redoute* notamment).

Spécificités de l'activité : messagerie particuliers, express, livraisons en rendez-vous catalogues, animation du réseau.

Effectif : 800 personnes (dont 500 roulants).

Chiffre d'affaires : 340 millions de Francs.

Fonction des personnes rencontrées :

- Directeur de la gestion et des finances.

Périmètre d'application de l'ABC/ABM : Le projet ABC a concerné toute la SOGEP.

Dates du projet : en septembre 1994, la première expérience ABC a eu lieu. Cette société refond son système de gestion depuis 3 ans (au moment de l'interview, soit en avril 1996).

Description du projet : Le système utilisé est assez fin, il s'agit de la méthode des sections homogènes. Il existe 20 postes avec une unité d'oeuvre chacun, et les clés de répartition sont revues chaque mois. Le compte d'exploitation est mensuel et est présenté par agence et par exploitation. Les comptabilités générale et analytique sont intégrées. En 1992, la SOGEP a acquis un progiciel comptable intégré assez puissant et souhaite encore l'utiliser quelques années.

L'entreprise s'est lancée dans un projet ABC dans le cadre d'une approche par les coûts cibles. Le calcul du coût par activité devait permettre des comparaisons avec l'extérieur, dans une logique de make or buy. Le projet ABC a été mené en parallèle des méthodes traditionnelles. Assez peu de décisions ont été prises avec les résultats de la méthode. L'entreprise s'est assurée qu'elle obtenait les mêmes résultats qu'avec la méthode traditionnelle. Elle a calculé le coût d'une prestation externe et a fait de la mesure de performance (pour une livraison comptoir par exemple). Elle a valorisé le coût de certains projets (activité de manutention par exemple). La société considère que son expérience ABC s'est faite « en chambre » par des fonctionnels. En fait la méthode n'a pas été véritablement implantée. On peut plutôt parler d'une tentative, d'un projet qui a permis de tester la faisabilité de la méthode et son intérêt pour l'entreprise. La SOGEP n'avait pas bien perçu au départ l'ampleur du projet et a rencontré quelques difficultés, notamment des problèmes de comptage pour les activités administratives. Ainsi, l'encadrement fait l'objet d'une activité à part

entière, car il était impossible de l'affecter. En revanche, pour le personnel roulant, il était facile de l'affecter, car un relevé des temps servant à la typologie des tournées existait déjà.

Le modèle ABC fonctionne en parallèle du système comptable à l'aide d'un tableur. Quinze activités et quarante-trois tâches ont été déterminées. Les coûts sont descendus jusqu'à la prestation.

ABC est un modèle d'aide à la décision, et de mesure de performance. La SOGEP envisage d'utiliser ABC pour faire de la budgétisation. Le projet se développe et des comptages vont être mis en place pour affiner et fiabiliser les résultats.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- ADAM Thierry, Changement de méthode de calcul des coûts - Le cas de Smithkline Beecham, Revue Française de Comptabilité, n°244, avril 1993, pp. 52-57.
- ANDERSON James C., NARUS James A., Capturing the value of supplementary services, Harvard Business Review, january-february 1995, pp. 75-83.
- ANDERSON Shannon W., A framework for assessing cost management system changes : the case of activity-based costing implementation at General Motors, 1986-1993, Journal of Management Accounting Research, Fall 1995, pp. 1-51.
- ANTOS John, Activity-Based Management for Service, Not-for-Profit, and Governmental Organizations, Journal of Cost Management, Summer 1992, pp. 13-23.
- ARDOIN Jean-Loup, Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion, R. F. C. n°257, juin 1994, pp. 39-48.
- ARMITAGE Howard M., Gestion à base d'activités et amélioration continue - Le cas de J. M. Schneider Inc., Revue Française de Comptabilité, n° 243, mars 1993, pp. 43-51.
- BAILEY Jim, Implementation of ABC systems by UK companies, Management accounting (CIMA, London), février 1991, pp. 30-32.
- BARBIER René, La recherche action, Economica, 1996, 112 p.
- BARON Philippe, Quels outils informatiques utiliser pour assurer le fonctionnement de la méthode ABC ?, présentation au séminaire de formation sur la méthode ABC de la DFCG et Francis Lefebvre, Paris, 21 septembre 1995, 7 p.
- BARREAU Hervé, L'épistémologie, Presses Universitaires de France, 1990, 127 p.

- BEAUD Michel, L'art de la thèse - Comment préparer et rédiger une thèse de doctorat, un mémoire de D.E.A. ou de maîtrise ou tout autre travail universitaire, Editions la Découverte (Paris), 1985, 156 p.
- BENKE Ralph L. Jr and HERMANSON Roger H., Teaching activity-based costing, Management accounting (IMA, New-York), august 1992, pp. 61-62.
- BERGER Pierre, Les français hésitent à mettre leur temps en machine, Le monde informatique (Paris), n° 681, 7 juin 1996, p. 15.
- BERLANT D., BROWNING R. and FOSTER G., How Hewlett-Packard gets numbers it can trust, Harvard Business Review, january-february 1990, pp. 178-183.
- BERLINER Callie, BRIMSON James A., Cost management for today's advanced manufacturing : the CAM-I conceptual design, Boston, Harvard Business School Press, 1988, 253 p.
- BESCOS Pierre-Laurent and MENDOZA Carla (ESCP, France), Activity-Based Costing in France, 17th annual congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, April 6-8, 1994, 28 p.
- BESCOS Pierre-Laurent et MENDOZA Carla, ABC in France, Management accounting (IMA, New-York), april 1995, pp. 33-41.
- BESCOS Pierre-Laurent, ABC en France, quelques comparaisons, réflexions et éléments de bibliographie, Intervention devant le groupe ECOSIP, Paris, le 17 juin 1994.
- BESCOS Pierre-Laurent, MENDOZA Carla, Le Management de la Performance, éditions comptables Malesherbes (Paris), 1994, 287 p.
- BESSON Patrick, Reconstruire le processus de pilotage, Lettre AEGIST, septembre 1994, 4 p.
- BIGGS Kenneth, LEBAS Michel, Diviser pour régner, et intégrer pour créer de la valeur, Revue Française de Comptabilité n° 270, septembre 1995, pp. 46-51.
- BLAUG M., La méthodologie économique, Economica, 1982.

- BOISVERT Hugues, Le modèle ABC - Du contrôle sanction au contrôle conseil, R.F.C., N°258, juillet-août 1994, pp. 39-44.

- BOST Patricia J., Hewlett-Packard : Boeblingen Manufacturing Operations (BMO), Harvard Business School case, 9-195-183, 1994, 10 p.

- BOST Patricia J., Hewlett-Packard : French Manufacturing Operations, Harvard Business School case, 9-195-120, 1994, 11 p.

- BOTELLA Jean, LE GOUILL Valérie, GONNON Manuella, Frais généraux : les recettes des "cost killers", L'essentiel du Management, N°3, Paris, Mai 1995, pp. 38-48.

- BOUQUIN Henri, ABM et BFR - L'emploi de l'approche par les activités dans la gestion des besoins de financement d'exploitation, Revue Française de Comptabilité n° 267, mai 1995, pp. 63-75.

- BOUQUIN Henri, Comptabilité de gestion, Sirey (Paris), 1993, 493 p.

- BOUQUIN Henri, Les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion, Revue Française de Comptabilité n° 271, octobre 1995, pp. 63-71.

- BOUQUIN Henri, Une défense de la comptabilité de gestion, Revue Française de Comptabilité, n°242, février 1993, pp. 50-55.

- BOURGUIGNON Annick, Peut-on définir la performance ?, Revue Française de Comptabilité n° 269, juillet-août 1995, pp. 61-66.

- BOUSQUIE Bruno, PLAYER R. Steven, Projets ABC : les 10 erreurs à ne pas commettre (et comment les éviter), R.F.C. (Paris) N°262, décembre 1994, pp. 44-48.

- BOYNS Trevor, EDWARDS John Richard, NIKITIN Marc, Comptabilité et révolution industrielle : une comparaison Grande-Bretagne/France, Comptabilité, Contrôle, Audit (Association Française de Comptabilité), mars 1996, pp.5-20.

- BREWER Peter C. (Miami University, Oxford, Ohio), A Case Study of an Activity-Based Cost Management System - Implementation at Harris Semiconductor, August 1996 (third draft), 39 p.

- BREWER Peter C. (Miami University, Oxford, Ohio), Implementing an Activity-Based Cost Management System : a cross-cultural field study, january 1995 (first draft), 31 p.

- BRIMSON James A. and ANTOS John, Activity-Based Management for service industries, government entities and nonprofit organisations, John WILEY & son, New-York, 1994, 364 p.

- BRIMSON James A., Activity accounting : an activity-based costing approach, National association of accountants professional book series, John Wiley, New-York, 1991, 214 p.

- BROMWICH M., BHIMANI A., Management accounting : evolution not revolution, Management Accounting (CIMA, London), Octobre 1989, pp. 5-6.

- BRUGUIERE Jean-Marc et BLANC Pierre, Le Business Process Reengineering : un bon moyen d'améliorer la performance de la fonction financière, La lettre du management financier (Coopers & Lybrand Consultants), Paris, décembre 1993, 8 p.

- BUIL Frédéric, Méthode ABC et méthodes traditionnelles de suivi des coûts, que choisir ?, présentation au séminaire de formation sur la méthode ABC de la DFCG et Francis Lefebvre, Paris, 21 septembre 1995, 8 p.

- BURLAUD Alain, Contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle, leçon inaugurale au CNAM, Paris, le 28 juin 1995, 24 p.

- BURLAUD Alain, Recherche comptable et profession comptable, FNEGE - Journée recherche en gestion, Paris, le 11 octobre 1996, 8 p.

- BURLAUD Alain, SIMON Claude, La comptabilité de gestion, Vuibert, 1993.

- BUSSEY B.A., ABC within a service organisation, Management Accounting (CIMA, London), december 1993, pp. 40-41 et 65.

- CAMP Robert C., Le Benchmarking. Pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents, les éditions d'organisation (Paris), 1992, 224 p.

- CARLSON David A. and YOUNG S. Mark, Activity-Based Total Quality Management at American Express, Journal of Cost Management, Spring 1993, pp. 48-58.
- CARR Lawrence P., Unbundling the cost of hospitalization, Management Accounting (IMA, New-York), november 1993, pp. 43-48.
- CAUVIN Eric, Développement et test du modèle de comptabilité par activités : une application dans les services, thèse de doctorat, Université d'Aix-Marseille III (I.A.E.), sous la direction de Michel MONTEBELLO, juin 1994, 420 p.
- CHAMPY James, Le reengineering, Dunod (Paris), 1995.
- CHAPIGNAC Pierre, Les services avancés en Europe, Etude CPE Aditech (Paris), 1989, 121 p.
- CHARREIRE-PETIT Sandra, L'apprentissage organisationnel : proposition d'un modèle. Le cas d'une innovation managériale, thèse de doctorat, Université Paris IX, sous la direction de Dwight Merunka, 1995, 354 p.
- CHAUVEY Jean-Noël, L'analyse d'activités : un outil d'information stratégique pour les services, Revue Française de Comptabilité n°279, juin 1996, pp. 51-59.
- CHEVRIER Sylvie, Le management de projets interculturels : entre le rêve du melting pot et le cauchemar de la tour de Babel, Annales des Mines, N°45, Septembre 1996, pp. 38-47.
- COBB Ian, HELLIAR Christine and INNES John, Management accounting change in a bank, Management Accounting Research (CIMA), 1995, pp. 155-175.
- COKINS Gary, STRATTON Alan, HELBLING, An ABC manager's primer, Institute of Management Accountants, 1993, 65 p.
- COLLIER Paul and GREGORY Alan, Management Accounting in Hotels, CIMA (London), 1995.
- COLLIER Paul and GREGORY Alan, Survey shows hotels reject activity-based costing, Management Accounting (CIMA, London), may 1995, p. 12.

- CONNOLLY Tim, ABC/ABM systems versus multi-dimensional databases : complementary not competitive, Management Accounting (CIMA, London), december 1995, pp. 46-47.

- COOPER Robin, Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités (2ème partie: Expériences pratiques d'ABC), R.F.C. n°250, novembre 1993, pp. 41-50.

- COOPER Robin, Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités (1ère partie: Progrès récents de la théorie ABC), R.F.C. n°249, octobre 1993, pp. 59-68.

- COOPER Robin, GAPPÀ J., TURK T. A., A structured approach to implementing ABC - several companies have implemented activity-based costing systems. Here is the blueprint for their successful implementation, Accountancy (London), n°1174, juin 1991, pp. 78-80.

- COOPER Robin, KAPLAN Robert S., Activity-Based Systems : measuring the cost of resource usage, Accounting Horizons, september 1992, p. 7.

- COOPER Robin, KAPLAN Robert S., MAISEL Lawrence S., MORRISSEY Eileen and OEHM Ronald M., Implementing Activity-Based Cost Management : Moving from analysis to Action, Institute of Management Accountants, Montvale (USA), 1992, 336 p.

- COOPER Robin, KAPLAN Robert S., Measure costs right : make the right decisions, Harvard Business Review, n°5, Septembre-Octobre 1988, pp. 96-103.

- COOPER Robin, KAPLAN Robert S., Mesurez mieux vos prix de revient, Harvard l'Expansion, n°62, automne 1991, pp. 106-112.

- COOPER Robin, KAPLAN Robert S., Mesurez vos coûts pour prendre les bonnes décisions, Harvard l'Expansion, n°53, été 1989, pp. 34-50.

- COOPER Robin, Le contrôle de gestion ne répond plus, Harvard l'Expansion, n°57, été 1990, pp. 52-58.

- COOPER Robin, TURNEY Peter B. B., Hewlett-Packard : Roseville Networks Division, Harvard Business School case, 189-117, 1989, 7 p.

- COVALESKI Mark A., DIRSMITH Mark W., SAMUEL Sajay, Managerial Accounting Research : the contributions of organizational and sociological theories, Journal of Management Accounting Research, volume eight, 1996, p. 1-35.
- CRANE Michael, MEYER John, Focusing on true costs in a service organization, Management Accounting (IMA New-York), february 1993, pp. 41-45.
- d'IRIBARNE Philippe, La logique de l'honneur - Gestion des entreprises et traditions nationales, Editions du Seuil, Paris, 1989, 279 p.
- DANZIGER Raymond, Experts comptables : l'usine, vous connaissez ?, Revue Française de Comptabilité n° 226, Septembre 1991, pp. 86-92.
- DAVIES M. J. (GEC ALSTHOM), Can the French and English work together ?, réunion du CIMA France, Paris, le 22 septembre 1994.
- DAVIES R.E., SWEETING R. C., The "new" paraphernalia of accounting, management accounting (CIMA, London), juin 1990, pp. 40 et 43.
- De BANDT Jacques, Les services. Productivité et prix, economica (Paris), 1991, 264 p.
- De BANDT Jacques, Services aux entreprises : informations, produits, richesses, economica (Paris), 1995, 268 p.
- DE RONGE Yves, L'impact des nouvelles technologies de production sur les systèmes de comptabilité analytique, Gestion 2000, n°3, 1989, pp. 49-68.
- DEHERRIPONT Philippe, Bilan de 25 expérimentations A.B.M., Intervention devant le groupe ECOSIP, Paris, le 29 avril 1994.
- DEHERRIPONT Philippe, Improving cost management in Alcatel, Séminaire du CAM-I, Nice, du 18 au 20 septembre 1990.
- DEHERRIPONT Philippe, L'expérience d'Alcatel, Intervention devant le groupe ECOSIP, Paris, le 18 mai 1990.

- DEMEESTERE René, Stratégie et système d'information de gestion vers une meilleure intégration, Revue Française de Comptabilité n° 226, Septembre 1991, pp. 64-71.

- DIARD Christine, L'évolution du calcul des coûts chez Hewlett Packard, Revue Française de Comptabilité, n°239, novembre 1992, pp. 55-60.

- DOYLE David P., ABC et le Marketing, Intervention devant le CIMA, PARIS, le 6 avril 1995.

- DOYLE David P., La maîtrise des coûts - Une approche globale, Les éditions d'organisation, 1996, 206 p. (Traduction de Cost control - a strategic guide).

- DRURU Augustine I., Activity dictionary, Management Accounting (IMA, New-York), march 1993, p. 66.

- DUB Susan, ABM at Lawson : beyond the technology, Management Accounting (IMA, New York), March 1997, pp. 34-36.

- DUGDALE David, The uses of activity-based costing, Management accounting (CIMA, London), octobre 1990, pp. 36-38.

- DUMOULIN Christiane, FLIPO Jean-Paul, et *alii*, Entreprises de services - 7 facteurs clés de réussite, Les éditions d'organisation, 1991, 215 p.

- EUROGROUP Consultants, Position des entreprises par rapport à la comptabilité d'activités (A.B.C.), présentation des résultats d'une étude menée auprès de 70 entreprises, Paris, le 28 septembre 1994.

- EVRAERT Serge, MEVELLEC Pierre, Calcul des coûts : il faut dépasser les méthodes traditionnelles, Revue Française de Gestion, n°78, Mars-Avril-Mai 1990, pp. 12-24.

- EVRAERT Serge, MEVELLEC Pierre, Les systèmes de coûts par activité - Réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion, Revue Française de Gestion, n°82, Janvier - Février 1991, pp. 91-102.

- FESSARD Jean-Luc, Le temps du service. Relever le défi du temps dans les activités de service, Dunod (Paris), 1993, 218 p.

- FISHER Joseph, Contingency-based research on management control systems : categorization by level of complexity, Journal of Accounting Literature vol. 14, 1995, pp. 24-53.

- FOSTER George (Stanford University) and GUPTA Mahendra (Washington University), Marketing, Cost Management and Management Accounting, Journal of Management Accounting Research, Fall 1994, pp. 43-77.

- FOSTER George (Stanford University) and GUPTA Mahendra (Washington University), Using and moving beyond first generation customer profitability reports, research note, 3 p.

- GADREY Jean, L'économie des services, collection Repères, éditions La découverte (Paris), 1992, 125 p.

- GADREY Jean, Services : la productivité en question, Desclée de Brouwer, 1996, 358 p.

- GALANOS Jean, ACA : une alternative à ABC/ABM, Actes du XVIIème congrès de l'AFC (Valenciennes, 30, 31 mai et 1er juin 1996), pp. 581-598.

- GALANOS Jean-Marie, Maîtrise des processus par activités - Organisation - Evaluation - Contrôle, Cahier du CREFEGE - QUEOPS - 1995 - 1, Université de Toulon-Var, pp. 28-42.

- GARROT Thierry, La gestion à base d'activités : réflexions sur les notions de base, cahier n°94/08 du RODIGE IAE de Nice, juillet 1994, 27 p.

- GARROT Thierry, La gestion hospitalière par la méthode ABC, Revue Française de Comptabilité n° 273, décembre 1995, pp. 53-61.

- GARROT Thierry, Le management des activités en milieu hospitalier - Pour un contrôle de gestion intégré, Thèse de doctorat, Université de Nice, décembre 1995.

- GAUTHEY Franck, XARDEL Dominique, Le management interculturel, Que sais-je ?, 1993, 127 p.

- GENELOT Dominique (INSEP), La reconception du rôle des fonctions centrales dans une grande entreprise, Intervention devant le groupe ECOSIP, Paris, le 21 octobre 1994.
- GIARD Vincent, Statistique appliquée à la gestion, Economica, 1987, 485 p.
- GOSSELIN Maurice, The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of Activity-Based Costing, Université de Laval - Québec City (Canada), september 1996, 43 p.
- GOSSELIN Maurice, The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of Activity-Based Costing, Université de Laval - Québec City (Canada), october 1995, 70 p.
- GUETIN Bernard, 10 conseils si vous travaillez pour une société américaine, Publi-Union, 1989.
- GUMMESSON Evert, Qualitative methods in management research, Studentlitteratur Chartwell-Bratt (Bromley, UK), 1988, 202 p.
- GWYNNE Richard and ASHWORTH Gary, Implementing activity-based management at Mercury Communications, Management Accounting (CIMA, London), december 1993, pp. 34-36.
- HALGAND Nathalie, Comptabilité et pertinence : une proposition constructiviste pour le Nouveau Management Hospitalier, CREGO (Université de Montpellier II), Août 1996, 16 p.
- HALL Edward T. and HALL Mildred Reed, Guide du comportement dans les affaires internationales - Allemagne, Etats-Unis, France, Editions du Seuil, Paris, 1990, 257 p.
- HANKES Janice, ABC is a firm favourite with high street banks, Management accounting CIMA (London), january 1995, p. 19.
- HARTNETT Neil, LOWRY John and LUTHER Robert, Is ABC feasible for external reporting ?, Accountancy (London), may 1994, p. 74.
- HEDBERG B. L., NYSTROM P. C., et STARBUCK W. H., Camping on seesaws : prescriptions for a self designing organization, Administrative science quaterly, Vol. 21, mars 1976, pp. 41-65.

- HITT David and NEWING Rod, Multi-dimensional databases are good for ABC, Management Accounting (CIMA, London), september 1995, pp. 28, 30.

- HOBODY Terrence, THOMSON Jeff and SHARMAN Paul, Activity-Based Management at AT&T, Management Accounting (IMA, New-York), April 1994, pp. 35-39.

- HOFSTEDE Geert, Vivre dans un monde multiculturel, Les éditions d'organisation (Paris), 1994, 351 p. (traduction de Cultures and Organizations, 1991).

- HUMPHREYS Gordon, SHAW-TAYLOR Bill, Relevance regained, Management accounting (CIMA, London), mai 1992, pp. 19-21, 37.

- INNES John and MITCHELL Falconer, The process of change in management accounting : some field study evidence, Management Accounting Research, 1990, pp. 3.19.

- INNES John, MITCHELL Falconer, ABC : a survey of CIMA, London members, Management accounting (CIMA, London), octobre 1991, pp. 28-30.

- INNES John, MITCHELL Falconer, Activity based costing research, Management accounting (CIMA, London), mai 1990, pp. 28-29.

- INSEE, Comptes et indicateurs économiques - Rapport sur les comptes de la Nation 1995.

- JOHNSON H. T., Activity-based management : past, present, and future, Engineering economist, spring 1991, pp. 219-238.

- JOHNSON H. T., It's time to stop overselling activity-based concepts, Management accounting (New-York), september 1992, pp. 26-35.

- JOHNSON H. Thomas, KAPLAN Robert S., Relevance lost - The rise and fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, Boston 1987, 269 p.

- JOURDAIN Stéphane, ABC : la comptabilité de gestion revue et corrigée, L'Entreprise, janvier 1996, pp. 46-51.

- KÆNIG Gérard, Management stratégique - Paradoxes, interactions et apprentissages, Nathan, 1996, 543 p.
- KÆNIG Gérard, Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles, Revue de gestion des ressources humaines, N°9, Novembre 1993, pp. 4-17.
- KAPLAN Robert S., Calcul des coûts : un seul système ne suffit pas, Harvard l'Expansion, n°51, Hiver 1988-1989, pp. 100-107.
- KAPLAN Robert S., Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory, Management Accounting Research, september-december 1994, pp. 247-260.
- KAPLAN Robert S., One cost system isn't enough, Harvard Business Review, n°1, Janvier-Février 1988, pp. 61-66.
- KEATING Patrick J., A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting, Journal of Management Accounting Research, Fall 1995, pp. 66-86.
- KEYS David E. and LEFEVRE Robert J., Departmental activity-based management, Management Accounting (IMA, New-York), january 1995, pp. 27-30.
- KEYS David E., Tracing costs in the three stages of Activity-Based Management, Journal of Cost Management, winter 1994, pp. 30-37.
- KINGCOTT Timothy, Opportunity based accounting : better than ABC?, Management Accounting (CIMA, London), octobre 1991, pp. 36-37, 48.
- KIPFER Jacqueline, Quelle comptabilité de gestion? Pour quoi faire?, Revue Française de Comptabilité n° 226, Septembre 1991, pp. 29-40.
- LÖNING Hélène, A la recherche d'une culture européenne en comptabilité et contrôle de gestion, Comptabilité - Contrôle - Audit, tome 1, volume 1, mars 1995, pp. 81-97.

- LANDRY Steven P., WOOD Larry M., LINDQUIST Tim M., Can ABC bring mixed results ?, Management Accounting (IMA, New-York), March 1997, pp. 28-33.

- LAVERTY Jacques, Introduire la gestion par les activités dans l'entreprise : une décision stratégique. Comment optimiser l'investissement, Revue Française de Comptabilité, N° 289, mai 1997, pp. 31-36.

- LAVERTY Jacques, DEMEESTERE René, Les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle - GPAO, JAT, Kan Ban, CIM, Dunod, 1990.

- LAWSON Raef A, Activity-Based Costing systems for Hospital Management, CMA Magazine vol 68 n°5, 1994, pp. 31-35.

- LAWSON Raef A., Beyond ABC: Process-Based Costing, Journal of Cost Management, fall 1994, pp. 33-43.

- LE MOIGNE Jean-Louis, Les épistémologies constructivistes, Presses Universitaires de France, 1995, 127 p.

- LEBAS Michel, Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités, Revue Française de Comptabilité n° 226, Septembre 1991, pp. 47-63 (et aussi Revue Française de Gestion Industrielle n°4, 1992, pp. 58-86).

- LEBAS Michel, Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie, Revue Française de Comptabilité n° 265, mars 1995, pp. 35-48.

- LEBAS Michel, Du coût de revient au management par les activités, Revue Française de Comptabilité n° 258, juillet-août 1994, pp. 45-51.

- LEBAS Michel, Essai de définition du domaine de la comptabilité de gestion, Revue Française de Comptabilité n°238, Octobre 1992, pp. 56-60.

- LEBAS Michel, L'ABM ou le Management Basé sur les Activités, Revue Française de Comptabilité n°237, Septembre 1992, pp. 61-66.

- LEBAS Michel, MEVELLEC Pierre, Théories et pratiques, Revue Française de Comptabilité n°244, avril 1993, p. 45.

- LEBAS Michel, Oui, il faut définir la performance, Revue Française de Comptabilité n° 269, juillet-août 1995, pp. 66-71.

- LEBAS Michel, Répartition des frais généraux dans sept groupes industriels français: une étude de la pratique, R.F.C. n°252, janvier 1994, pp. 51-58.

- LEWIN Kurt, Psychologie dynamique - les relations humaines, PUF, 1959.

- LEWIS Richard D., When Culture Collide : managing successfully across cultures, Nicholas Brealey Publishing limited, London, 1996.

- LEWIS Ronald J., Activity-Based Costing for Marketing and Manufacturing, Quorum Books, Westport (Connecticut), 1993, 234 p.

- LEWIS Ronald J., Activity-Based Costing for Marketing, Management Accounting (IMA, New-York), november 1991, pp. 33-38.

- LIU Michel, La recherche-action dans les sciences de l'homme : portée, limites et perspectives, Thèse de doctorat, Institut d'Etudes Politiques (Paris), sous la direction de J.D. REYNAUD, 1986, 569 p.

- LORINO Philippe, Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités, Dunod, Paris, Mai 1991, 213 p.

- LORINO Philippe, Le déploiement de la valeur par les processus, Revue Française de Gestion, juin-juillet-août 1995, pp. 55-71.

- LOUART Pierre, L'apparente révolution des formes organisationnelles, Revue Française de Gestion, janvier-février 1996, pp. 74-85.

- MABBERLEY Julie, Activity-Based Costing in Financial Institutions, Pitman (London), 1992, 226 p.

- MALLERET Véronique, Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires, thèse de doctorat, Université Paris IX - Dauphine, 1993, 334 p.
- MARTEAU Marie-Ginette, La comptabilité analytique face aux nouvelles règles de gestion de production, Direction et gestion des entreprises n°135, Mars-Avril 1992, pp. 59-68.
- MARUANI Laurent, Normaliser pour dynamiser la gestion des services, Revue Française de Gestion, novembre-décembre 1995, pp. 93-98.
- Mc NAIR C.J., Traquer les coûts cachés de capacité, L'Expansion Management Review n°72 (Paris), printemps 1994, pp. 25-33.
- MEVELLEC Pierre, ABC et modèles d'organisation, Intervention devant le groupe ECOSIP, Paris, le 17 juin 1994.
- MEVELLEC Pierre, Coûts à base d'activités: un succès construit sur un malentendu, Revue Française de Gestion, janvier-février 1994, pp. 20-29.
- MEVELLEC Pierre, Dossier conseil : la comptabilité à base d'activités, La revue fiduciaire comptable, n°212, octobre 1995, pp. 33-68.
- MEVELLEC Pierre, La comptabilité à base d'activités - Une double question de sens, Comptabilité - Contrôle - Audit, tome 1, volume 1, mars 1995, pp. 62-80.
- MEVELLEC Pierre, Le Calcul des Coûts dans les Organisations, éditions La découverte (Paris), 1995, 124 p.
- MEVELLEC Pierre, Le changement en oeuvre, Revue Française de Comptabilité, n°239, novembre 1992, p. 54.
- MEVELLEC Pierre, Outils de gestion - La pertinence retrouvée, éditions comptables Malesherbes, Paris, Octobre 1991, 198 p.
- MEVELLEC Pierre, Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC, R.F.C. n°251, décembre 1993, pp. 36-44.

- MEVELLEC Pierre, Qu'est-ce qu'une activité ?, Revue Française de Comptabilité, n°238, octobre 1992, pp. 54-55.

- MEVELLEC Pierre, Quelles leçons tirer de l'acclimatation de l'ABC en France, Revue Française de Comptabilité, N°277, avril 1996, pp. 37-43.

- MEVELLEC Pierre, Systèmes de calcul de coûts de revient et subventions croisées, Revue Française de Comptabilité, n°241, janvier 1993, pp. 55-63.

- MILKOFF Richard, Le concept de comptabilité de gestion à base d'activités - Mise en oeuvre et tentative d'évaluation, thèse de doctorat, Université PARIS I, sous la direction de Claude COSSU, 11 janvier 1996, 499 p.

- MILKOFF Richard, Un exemple de mise en oeuvre d'ABC. Objectifs : améliorer l'efficacité et l'efficience, congrès A.F.C. le 1er juillet 1994, Paris Dauphine.

- MILLER Jeffrey G., VOLLMANN Thomas E., The hidden factory, Harvard Business Review, september-october 1985, pp. 142-150.

- MILLER John, Implementing ABM in daily operations, John Wiley & Sons, january 1996, 245 p.

- MILLS Roger, CAVE Martin, Overhead cost allocation in service organisations, Management accounting (CIMA, London), juin 1990, pp. 36-37.

- MITCHELL Falconer, A commentary on the applications of activity-based costing, Management Accounting Research, september-december 1994, pp. 261-277.

- MORAVEC Robert D. and YOEMANS Michael S., Using ABC to Support Business Re-Engineering in the Department of Defense, Journal of Cost Management, Summer 1992, pp. 32-41.

- MORROW Michael and CONNOLLY Tim, Practical problems of implementing ABC, Accountancy (London), january 1994, p.76-80.

- MORROW Michael, CONNOLLY Tim, The emergence of activity-based budgeting, Management Accounting (CIMA, London), février 1991, pp. 38-41.

- NEWBERRY Patrick and BACON Mark, A basis for survival, Accountancy (London), october 1994, pp. 48-50.

- NEWING Rod, ABC package for managers, Management Accounting (CIMA, London), july-august 1995, p. 21.

- NICHOLLS Brent, ABC in the UK - A status report, Management accounting (CIMA, London), mai 1992, pp. 22-23, 28.

- NOGARO Jean-Marie, ABC / ABM - Apport dans le cadre de démarches transversales, présentation au séminaire de formation sur la méthode ABC de la DFCG et Francis Lefebvre, Paris, 21 septembre 1995, 14 p.

- NOGARO Jean-Marie, ABC / ABM - La gestion du changement, présentation au séminaire de formation sur la méthode ABC de la DFCG et Francis Lefebvre, Paris, 21 septembre 1995, 10 p.

- O.C.D.E., O.C.D.E. en quelques chiffres - statistiques sur les pays membres - édition 1995, L'observateur de l'O.C.D.E., juin-juillet 1995, 73 p.

- Ouvrage collectif, 10 outils clés du Management, Les éditions du Go/Les presses du management, Paris, 1996, 283 p.

- PETTIGREW Andrew, The Awakening Giant - Continuity and change in ICI, Basil Blackwell (Oxford), 1985, 529 p.

- PICQ Thierry, Vers un modèle de management européen multiculturel, Gestion 2000, janvier-février 1995, pp. 63-74.

- PIPER J.A., WALLEY P., ABC relevance not found, Management accounting (CIMA, London), mars 1991, pp. 42-44.

- PIPER J.A., WALLEY P., Testing ABC Logic, Management accounting (CIMA, London), septembre 1990, pp. 37 et 42.

- PIRRONG Gordon D., As easy as ABC - Using activity-based costing in service industries, National Public Accountant (US), february 1993, pp. 22-26.

- PORTER Michael, L'avantage concurrentiel, Inter-Editions, 1986.

- PROUTEAU Gwenaël, Changement de comptabilité de gestion à l'ASSEDIC Atlantique-Anjou, Intervention devant le groupe ECOSIP, Paris, le 29 avril 1994.

- PROUTEAU Gwenaél, Changement de comptabilité de gestion dans une entreprise de services non marchands - Le cas de l'ASSEDIC Atlantique-Anjou, R.F.C. n°260, octobre 1994, pp. 48-56.
- QUINN James Brian, DOORLEY Thomas L. and PAQUETTE Penny C., Beyond Products : Services-Based Strategy, Havard Business Review, march-avril 1990, pp. 58-67.
- QUIVY Raymond, VAN CAMPENHOUDT Luc, Manuel de recherche en sciences sociales, Dunod (Paris), 1995, 287 p.
- RAVIGNON Laurent, Le chemin de fer et le monstre - une application de la méthode ABC dans la presse écrite, Revue Française de Comptabilité n° 278, mai 1996, pp. 59-64.
- RAY Manash R. and SCHLIE Theodore W., Activity-Based Management of Innovation and R&D Operations, Journal of Cost Management, Winter 1993, pp. 16-22.
- REISS Antoine, Comment réagissent vos commissaires aux comptes face aux changements de valorisation des stocks ?, présentation au séminaire de formation sur la méthode ABC de la DFCG et Francis Lefebvre, Paris, 21 septembre 1995, 7 p.
- RESWEBER Jean-Paul, La recherche action, PUF, 1995, 127 p.
- ROBERTS Michael et SILVESTER Katherine, Pourquoi l'ABC a échoué et comment il peut encore réussir, L'Expansion Management Review (Paris), mars 1996, pp. 34-44.
- ROBINEAU Olivier, Hewlett-Packard - du garage aux autoroutes de l'information, Eco poche, Lec. édition Hatier, Paris, 1994, 79 p.
- ROEHM Harper A., CRITCHFIELD Melissa A., CASTELLANO Joseph F., Yes, ABC works with purchasing too, Journal of accountancy, novembre 1992, PP. 58-62.
- ROTCH William, Activity-Based Costing in Service Industries, Journal of Cost Management, summer 1990, pp. 4-14.
- RUMLER Geary A., BRACHE Alan P., Improving Performance : how to manage the white space on the organization chart, San Francisco, Jossey Bass Publishers, 1990.

- SCHREYÖGG Georg (Fern Universität, Germany), Corporate culture and national cultures in multinational corporations, paper presented at the second world conference on management IFSAM, Dallas, USA, August 17-20, 1994, 21 p.

- SEPHTON Marcus, WARD Trevor, ABC in retail financial services, Management accounting (CIMA, London), avril 1990, pp. 29 et 33.

- SHARP Douglas, CHRISTENSEN Linda F., A new view of activity-based costing, Management Accounting (IMA, New-York), septembre 1991, pp. 32-34.

- SHERIDAN Tom, Costing in the service sector, Management Accounting (CIMA, Londres), may 1996, pp. 44-45.

- SILVESTRO R., FITZGERALD L., JOHNSTON R. et VOSS C., Towards a classification of service processes, International Journal of Service Industry Management, Vol. 3 n°3, 1992.

- SIMONET Jean, Pratiques du Management en Europe : gérer les différences au quotidien, Les Editions d'Organisation (Paris), 1992, 223 p.

- SPICER Barry S., The resurgence of cost and management accounting : a review of some recent developments in practice, theories and case research methods, Management Accounting Research (CIMA, London), 1992, pp. 1-37.

- STAUBUS George J., Activity Costing and Input-Output Costing, Richard D. Irwin, Homewood Illinois, 1971. Reprinted in Activity Costing for Decisions, Garland Publishing, New-York, 1988.

- SUTTON Sharon G., Une nouvelle ère de la comptabilité, Revue française de gestion industrielle n°2, 1992, pp. 66-77.

- SWEENEY Robert B., MAYS James W., ABM, Management Accounting (IMA, New-York), March 1997, pp. 20-26.

- TANGUY H. (INRA, Laboratoire d'Econométrie de l'Ecole Polytechnique), Changement de structure organisationnelle, plan contractuel et modèle de production, Intervention devant le groupe ECOSIP, Paris, le 21 octobre 1994.

- TANNERY Franck, Le champ stratégique des entreprises de services. Proposition d'un cadre conceptuel et méthodologique, Thèse de doctorat, Université Lyon III, sous la direction d'Alain-Charles Martinet, 1993.

- TARRONDEAU Jean-Claude et WRIGHT Russel W, La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus, Revue Française de Gestion, juin-juillet-août 1995, pp. 112-121.

- TASSEL Jacques, Le "Reengineering", vertus et limites, L'Expansion Management Review n°72 (Paris), printemps 1994, pp. 63-67.

- THENET Gervais, Le problème de l'optimalité des coûts opératoires standards en milieu bancaire, vers une prise en compte contingente et transversale de la performance productive, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Institut de Gestion de Rennes, Université de Rennes 1, Novembre 1995, 591 pages.

- THENET Gervais, Une relecture du problème de l'imputation des coûts joints et des coûts communs, Actes du XVIIème congrès de l'AFC (Valenciennes, 30, 31 mai et 1er juin 1996), pp. 767-784.

- USUNIER Jean-Claude, EASTERBY-SMITH Mark, THORPE Richard, Introduction à la recherche en gestion, Economica, 1993, 233 p.

- VAUTHEY Paul, La modélisation des services intellectuels - Vendre et réaliser le service comme un produit, Paris : Masson, 1993, 196 p.

- VILLA Patrick, La modélisation de l'entreprise : l'activité comme reconnaissance du fait productif dans l'économie des organisations, thèse de doctorat, Université Pierre MENDES FRANCE, GSIP, 05 février 1994, 313 p.

- WACHEUX Frédéric, Méthodes qualitatives et recherche en gestion, Economica (Paris), 1996, 290 p.

- WARD Trevor, PATEL Ketan, ABC : a framework for improving share-holder value, Management accounting (CIMA, London), juillet-août 1990, pp. 34-36.

- WEST Timothy D. (Iowa State University), Dialysis clinic, inc.: treatment costing in managed care, AAA/IMA Case Conference in Charleston, SC, March 10-11, 1995, 19 p.

- YIN Robert K., Applications of case study research, Sage Publications, 1993, 131 p.

BIBLIOGRAPHIE

- AIYATHURAI Gerald, COOPER W.W., SINHA K.K., Note on activity-accounting, Accounting horizons, décembre 1991, pp. 60-68.
- ALBRIGHT Thomas L., Software for Activity-Based Management, Journal of Cost Management, Spring 1995, pp. 6-25.
- AMAT SALAS Oriol and BLAKE John and WRAITH Phillip, Learning ABC in Spain... with no sour grapes, Management Accounting (CIMA, London), october 1995, pp. 36-37.
- Anonyme, Les nouvelles théories du management, supplément formation, L'essentiel du Management, N°3, Paris, mai 1995, 19 p.
- ANONYMOUS, Software for ABC, Management Accounting, april 1994, pp. 62-64.
- ANTHONY Robert N., The Management Control Function, Harvard Business School, Boston (Massachusetts), 1988, 216 p.
- ARGYRIS Chris and KAPLAN Robert S.(Harvard Business School), Implementing New Knowledge : The Case of Activity-Based Costing, 1993, 28 p.
- ARGYRIS Chris, KAPLAN Robert S., Implementing New Knowledge : The Case of Activity-Based Costing, Working Paper 1993, 29 p.
- AZZONE Giovanni, RANGONE Andrea (Politecnico di Milano), Creating a resource measurement system for supporting resource-based competition, 17th annual congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, April 6-8, 1994, 15 p.
- BAGLIN Gérard, La production au plus juste ou une nouvelle vision du coût complet, Revue Française de Comptabilité n° 266, avril 1995, pp. 59-65.

- BAGLIN Gérard, MALLERET Véronique, Les modes de gestion de la performance dans les chaînes hôtelières françaises, Revue Française de Comptabilité n° 268, juin 1995, pp. 47-56.

- BAILES Jack C., KLEINSORGE Ilene K., Cutting waste with JIT, Management accounting (IMA, New-York), mai 1992, pp. 28-32.

- BAKER William M. (CMA), FRY Timothy D. and KARWAN Kirk, The rise and fall of time-based manufacturing, Management Accounting (IMA, New-York), june 1994, pp. 56-59.

- BANERJEE Jyoti, LLOYD Alison, Management accountants and information technology, Management Accounting (CIMA, London), january 1995, pp. 12-15.

- BANKER Rajiv D (University of Minnesota) and JOHNSTON Holly H. (Rice University), An Empirical Study of Cost Drivers in the U.S. Airline Industry, The Accounting Review, july 1993, pp. 576-601.

- BENCHIMOL Guy, L'entreprise délocalisée, Hermès (Paris), 1994, 110 p.

- BENJAMIN Robert, LEVINSON Eliot, L'informatique sans déception, L'Expansion Management Review n°72 (Paris), printemps 1994, pp. 49-55.

- BENNET Paulette, ABM and the procurement cost model, Management Accounting (IMA, New-York), march 1996, pp. 28-32.

- BENTLEY Trevor, Activity-based computing, Management Accounting (CIMA, London), december 1993, p. 32.

- BESCOS Pierre-Laurent, DOBLER Philippe, MENDOZA Carla, NAULLEAU Gérard, Contrôle de gestion et management 2° édition, Montchrestien, 1993, 471 p.

- BESSIRE Dominique, Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement, Revue Française de Gestion, novembre-décembre 1995, pp. 38-45.

- BESSON Patrick, Où va la comptabilité d'activité ? D'une culture de l'allocation à une culture de la modélisation, R.F.C. n°248, septembre 1993, pp. 30-36.

- BEYNON Roger, Change Management as a Platform for Activity-Based Management, Journal of Cost Management, Summer 1992, p. 24-30.

- BHIMANI Al, Modern cost management : putting the organization before the technique, International journal of production economics (Elsevier, New-York), august 1994, pp. 29-37.

- BHIMANI Alnoor and PIGOTT David, Implementing ABC : a case study of organizational and behavioural consequences, Management Accounting Research, 1992, 3 , pp. 119-132.

- BOONS Arnick A. M., ROBERTS Hanno J. E. and ROOZEN Frans A., Contrasting activity-based costing with the German/Dutch cost pool method, Management Accounting Research, 1992, 3 , pp. 97-117.

- BOOTH Rupert, Hitting the target, Management Accounting (CIMA, London), january 1995, p. 42.

- BOOTH Rupert, Simple as ABC. Life-cycle costing, Management Accounting (CIMA, London), june 1994, p. 10.

- BOOTH Rupert, Simple as ABC. The cost/service compromise. The two sides of a coin, Management Accounting (CIMA, London), july/august 1994, p. 48.

- BOOTH Rupert, Simple as ABC. To be or not to be : model that process, Management Accounting (CIMA, London), april 1995, p. 20.

- BOOTH Rupert, Simple as ABC. When Customers are more trouble than they're worth, Management Accounting (CIMA, London), october 1994, p. 22.

- BOOTH Rupert, Simple as ABC : Process mapping, Management Accounting (CIMA, London), march 1995, p. 32.

- BOOTH Rupert, Simple as ABC : what on earth is business process re-engineering ?, Management Accounting (CIMA, London), september 1994, p. 18.

- BORDEN James P., Activity-Based Management Software, Journal of Cost Management, winter 1994, pp. 39-49.

- BOSSERT J., ROOZEN F.A. (Vrije University, Amsterdam, The Netherlands), On exploring performance evaluation in the Netherlands : a research design, 17th annual congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, April 6-8, 1994, 11 p.
- BOUQUIN Henri, Les fondements du contrôle de gestion, que sais-je ?, 1994, 127 p.
- BOUQUIN Henri, Un coût unitaire a-t-il un sens ?, Revue Française de Comptabilité n° 275, février 1996, pp. 47-51.
- BOURGUIGNON Annick, Comptabilité analytique et stratégie : comment font les japonais ?, R.F.C. N°245, mai 1993, pp. 44-51.
- BRAUSCH John M., Selling ABC, Management accounting (IMA, New-York), février 1992, pp. 42-46.
- BRIMSON Jim, The key features of ABB, Management accounting (CIMA, London) n°1, 1991.
- BRINKER Barry J. Editor, Emerging Practices in cost management, Warren, Gorham & Lamont, Boston - New-York, 1990, 507 p.
- BRINKER Barry J., Handbook of cost management, Warren, Gorham & Lamont, Boston - New-York, 1993.
- BRODIER Paul-Louis, La valeur ajoutée, une autre logique pour l'entreprise, L'Expansion Management Review n°72 (Paris), printemps 1994, pp. 68-71.
- BROMWICH M. and BHIMANI A., Management accounting : Evolution not Revolution, CIMA (London), 1989, 112 p.
- BROMWICH M. and BHIMANI A., Management accounting : Pathways to Progress, CIMA (London), 1994, 286 p.
- BROMWICH Michael (CIMA), The economic foundations of Activity-Based Costing (ABC), 37 p. article reports some of the findings from a research report entitled Accounting for Overheads ; Critiques And Reforms (Co-author G. Wang).

- BRUCE Robert, Re-engineering : the fun and the hype, Accountancy (London), march 1994, p. 54.
- CADAR Augusta, BADOWER Annie, La France industries services, Sirey (Paris), 1994 (5^{ème} édition), 272 p.
- CAMPBELL Robert J., Stealing time with ABC or TOC, Management Accounting (IMA, New-York), january 1995, pp. 31-36.
- CAMPI John P., It's Not as Easy as ABC, Journal of Cost Management, Summer 1992, pp. 5-11.
- CHANEGRIH Tarek, Les systèmes de coûts par activité : d'une meilleure connaissance à une meilleure gestion des coûts, Actes du XVII^{ème} congrès de l'AFC (Valenciennes, 30, 31 mai et 1er juin 1996), pp. 531-546.
- CIANTAR Yves, La gestion par activité dope la productivité, Industries et Techniques n°747, mars 1994, 2p.
- CIMA publishing, "Measuring business performance". A look at some of CIMA's publications, Management Accounting (CIMA, London), october 1993, p. 44.
- CIMA, Management Accounting in Universities, CIMA (London), 1994, 92 p.
- CIMA, Management Accounting: Research and Practice - Volume 3 Management Accounting: Expanding the Horizons, 419 p.
- CLINTON John, ABC and all that, Management Accounting (CIMA, London), september 1995, pp. 51-54.
- CLINTON John, ABC and all that, Management Accounting (CIMA, London), october 1995, pp. 66-68.
- COATES J., DAVIES E.W. and STACEY R.J., Managerial short-termism in multinational companies : the role of a distributed corporate performance measurement system, 17th annual congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, April 6-8, 1994, 11 p.

- COATES J.B., DAVIS E.W., EMMANUEL C., LONGDEN S. and STACEY R.J., Corporate Performance Evaluation in Multinationals, CIMA (London), 1993, 218 p.

- COBURN Steve, GROVE Hugh and FUKAMI Cynthia, Benchmarking with ABCM, Management Accounting (IMA, New-York), january 1995, pp. 56-60.

- COHEN Elie, Epistémologie de la gestion, pp. 1055-1074 in JOFFRE Patrick et SIMON Yves, Encyclopédie de gestion, Economica, 1989.

- CONNOLLY Tim and ASHWORTH Gary, An integrated activity-based approach to budgeting, Management Accounting (CIMA, London), march 1994, pp. 32-37.

- CONNOLLY Tim, ASHWORTH Gary, PARLBY David and TALBOT Sarah, Activity-based management : software issues and options, Management Accounting (CIMA, London), may 1994, pp. 34-36.

- COOPER Robin (Institute for the Study of U.S./Japan Relations in the World Economy) and DRUCKER Peter F. (Claremont Graduate School), The role of Activity-Based Systems in Supporting the transition to the lean enterprise, 51 p. (Forthcoming in Advances in Management Accounting, Editor : Marc J. Epstein, Volume 3, 1994).

- COOPER Robin, ABC : the right approach for you ?, Accountancy (London), janvier 1991, pp. 70-72.

- COOPER Robin, Cost classification in unit-based and activity-based manufacturing systems, Journal of Cost Management, Vol. 4, n°3, Fall 1990.

- COOPER Robin, COURTNEY J., O'KEEFE R., Impact of management information systems on decisions, Omega, n°1, 1992, pp. 37-49.

- COOPER Robin, Explicating the logic of ABC, Management accounting (CIMA, London) n°10, 1990.

- COOPER Robin, Five steps to ABC system design, Accountancy (London), novembre 1990, pp. 78-81.

- COOPER Robin, KAPLAN R.S., MAISEL L.S. and OEHM R.M., From ABC to ABM, Management Accounting, november 1992.

- COOPER Robin, KAPLAN Robert S., How cost accounting distorts product cost, Management Accounting (IMA, New-York), n°10, 1988, pp. 20-27.

- COOPER Robin, KAPLAN Robert S., PRUTTON I., Profit priorities from activity-based costing, Harvard Business Review, n°3, mai-juin 1991, pp. 130-135.

- COOPER Robin, KAPLAN Robert S., The design of cost management systems : text, cases, and readings, Englewood Cliffs : Prentice-Hall, 1991, 580 p.

- COOPER Robin, VERMA Kiran, Hewlett-Packard : Queensferry Telecommunications Division, Harvard Business School case, 9-191-067, 1990, 13 p.

- COOPER Robin, You need a new cost system when, Harvard business review, n°1, 1989, pp. 77-82.

- COTTON William D. J., Relevance regained downunder, Management Accounting (IMA, New-York), may 1994, pp. 38-42.

- DAVENPORT Thomas H. (Ernst & Young, Center for Information Technology and Strategy), Process innovation - Reengineering work through Information Technology, Harvard Business School Press, 1993, 337 p.

- DAVIES Roy and SWEETING Bob, Accounting and Business Performance, Accountancy (London), november 1993, p..

- de LA VILLARMOIS Olivier, TONDEUR Hubert, L'ABC en France - les déterminants de la mise en place, Actes du XVIIème congrès de l'AFC (Valenciennes, 30, 31 mai et 1er juin 1996), pp. 631-646.

- DEGLAIRE Jean-Noël et DUMAREST Laurent, Cibler ses coûts, c'est anticiper ses profits, Harvard-L'Expansion, Hiver 1993, pp. 88-98.

- DEHERRIPONT Philippe, Gestion par activités - Activity-Based Management - Une méthode pratique testée sur 25 sites, Expert comptable média, 1996, 168 p.

- DELAVALLEE Eric, Pour ne plus gérer sans la culture, Revue Française de Gestion, septembre-octobre 1996, pp. 5-16.

- DEMEESTERE René, La transversalité : gestion des processus et des projets, Revue Française de Gestion, juin-juillet-août 1995, pp. 52-54.

- DFCG, ABC/ABM - Vos méthodes de gestion pour demain ?, Fiche Point de vue Contrôle de gestion N°2 de la DFCG, juin 1995, 4 p.

- DHAVALÉ Dileep G., Activity-Based Costing in Cellular Manufacturing Systems, Journal of Cost Management, Spring 1993, pp. 13-27.

- DRUCKER Peter F., The Emerging Theory of Manufacturing, Harvard Business Review, May-june 1990, pp. 94-102.

- DRUCKER Peter F., The theory of the business, Harvard Business Review, september-october 1994, pp. 95-104.

- DRUCKER Peter F., We need to measure, not count, Wall Street Journal, april 1994.

- DRUMHELLER Jr Harold K., Making Activity-Based Costing Practical, Journal of Cost Management, Summer 1993, pp. 21-27.

- DRURY Colin, Activity-based costing, Management Accounting (CIMA, London), septembre 1989, pp. 60-63, 66.

- DRURY Colin, Management accounting Handbook, CIMA, Butterworth Heinemann, 1992, 347 p.

- DUCK Jeanie Daniel, Le changement, une question d'équilibre, L'Expansion Management Review n°72 (Paris), printemps 1994, pp. 40-48.

- DURAND Romain, A propos du concept de "management par les chiffres", R.F.C. N°254, mars 1994, p.45-52.

- ECALLE François, L'économie des services, Presses Universitaires de France (Paris), 1989, 125 p.

- ECOSIP (Economie des Systèmes Intégrés de Production), Gestion industrielle et mesure économique, éditions Economica, Paris 1990.

- EIGLIER Pierre et LANGEARD Eric, La qualité de l'offre de services, Harvard l'Expansion (Paris) : Service et client - Les valeurs clés de l'entreprise, pp. 121-131.

- ELLRAM Lisa M., Activity-Based Costing and Total Cost of Ownership : a critical linkage, Journal of Cost Management, Winter 1995, pp. 22-30.

- EPSTEIN Marc J. (Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston Mass.), The integration of environmental measurements into management decision making, 17th annual congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, April 6-8, 1994, 24 p.

- EPSTEIN Marc J., Advances in management accounting (Volume 1), Jai Press Inc, London, 1992, 242 p.

- ESTRIN T. L., CMA, KANTOR Jeffrey and ALBERS David, Is ABC suitable for your company ?, Management Accounting (IMA, New-York), April 1994, pp. 40-45.

- EUSKE K.J. (Naval Postgraduate School of Business Administration Monterey, California, USA), LEBAS M.J. (HEC, France), Performance measurement for maintenance depots, 17th annual congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, April 6-8, 1994, 15 p.

- EVANS Hugh and ASHWORTH Gary, Activity-based management : moving beyond adolescence, Management Accounting (CIMA, London), december 1995, pp. 26-30.

- FAHEY Bill G., Building an ABC data warehouse, Management Accounting (IMA, New-York), march 1996, pp. 33-36.

- FAUVET Jean-Christian, BÜHLER Nicolas, La sociodynamique du changement, Les éditions d'organisation, Paris, septembre 1992, 174 p.
- FISHER Joseph, Implementing Target costing, Journal of Cost Management, summer 1995, pp. 50-59.
- FISHER Liz, Total quality : Hit or myth ?, Accountancy (London), april 1994, pp. 50-51.
- FITERE Anne-Laurence, Une comptabilité pour baisser ses coûts, Le revenu Français (Paris), 25 novembre 1994, p. 11.
- FITZGERALD Lin, JOHNSTON Robert, BRIGNALL Stan, SILVESTRO Rhian, VOSS Christopher, Performance measurement in service businesses, CIMA, 1991, 126 p.
- FITZGERALD Liz and MOON Philip (universities of Warwick and Leeds), Performance measurement in service industries ; making it work, The newsletter of the CIMA research foundation, January 1996, Vol 5 N°2, pp. 1-2.
- FLESHER Dale L., Activity-based costing for manufacturers, National Public Accountant (US), october 1992, pp. 36-39.
- FOSTER George (Stanford University) and SJOBLOM Leif (IMD Lausanne), Quality improvement drivers in the electronics industry, January 22, 1994.
- FOSTER George, GUPTA Mahendra, Using and moving beyond first generation customer profitability reports, Research note.
- GABRIE Hubert, JACQUIER Jean-Louis, La théorie moderne de l'entreprise, Economica, 1994, 329 p.
- GAMMELL Frances and Mc NAIR C.J. (C.M.A.), Jumping the growth threshold through Activity-Based Cost Management, Management Accounting (IMA, New-York), september 1994, pp. 37-46.
- GANCEL Charles, Le management interculturel : pièges et solutions, L'Expansion Management Review (Paris), mars 1996, pp. 92-97.

- GAREL Gilles et MIDLER Christophe, Concurrence, processus cognitifs et régulation économique, Revue Française de Gestion, juin-juillet-août 1995, pp. 86-101.

- GESSFORD John, Object-oriented cost accounting system design, Journal of End User Computing (US), summer 1993, pp. 17-25.

- GLAD Ernest, Implementation considerations for an ABC system, Management Accounting (CIMA, London), july-august 1993, pp. 29 et 32.

- GOSSELIN Maurice, L'effet de la stratégie sur l'adoption et la mise en oeuvre de la comptabilité par activités, Actes du XVII^{ème} congrès de l'AFC (Valenciennes, 30, 31 mai et 1er juin 1996), pp. 599-614.

- GREGORY Alan, A new approach to allocating service department costs, Management Accounting (CIMA, London), april 1993, pp. 42-44.

- GUMB Bernard, Vers la gestion du contrôle, Revue Française de Comptabilité n° 278, mai 1996, pp. 65-68.

- HAEDICKE Jack and FEIL David, In a DOD Environment, Hughes Aircraft Sets the Standard for ABC, Management Accounting, february 1991, pp. 29-33.

- HAMEL Gary, PRAHALAD C.K., Engagez la course pour le futur !, L'Expansion Management Review, n°75 (Paris), hiver 1994, pp. 44-52.

- HAMI H., KAPLAN Robert S., Activity analysis approach to unit costing with multiple interactive products, Management science, n°8, august 1980, pp. 826-839.

- HAMILTON-SMITH Kaye and MORRIS Ted, What Management Accountants Should Know About Market-Driven Quality, CMA Magazine (Canada).

- HARTNETT Neil and LOWRY John (University of Newcastle, Australia), Internal and external reporting : an exploration of the potential use of activity-based costing, 17th annual congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, April 6-8, 1994, 20 p.

- Harvard l'Expansion, Service et client - Les valeurs clés de l'entreprise, groupe Expansion (Paris), 131 p.

- HERRIAU Christophe, Pour une meilleure prise en compte de la logique de l'action dans les processus ABM, Actes du XVII^{ème} congrès de l'AFC (Valenciennes, 30, 31 mai et 1er juin 1996), pp. 1091-1106.

- HESKETT James L., JONES Thomas O., LOVEMAN Gary W., SASSER W. Earl, SCHLESINGER Leonard A., Putting the Service-Profit chain to work, Harvard Business Review, March-April 1994, pp. 164-174.

- HIXON Mark, Activity-based management : its purpose and benefits, Management Accounting (CIMA, London), june 1995, pp. 30-31.

- HOLMEN Jay S., It's a matter of time, Management Accounting (IMA, New-York), january 1995, pp. 37-40.

- HOPWOOD A. G., JOHNSON H. T., Accounting history's claim to legitimacy, International journal of accounting education and research, n°2, 1986, pp. 37-46.

- HORNGREN Charles T., FOSTER George, BAMBER Linda S., Cost accounting - A managerial emphasis, Englewood Cliffs : Prentice-Hall, 1991, 7e éd., 964 p.

- HOROVITZ Jacques, De vraies compétences au coeur des services, L'Expansion Management Review n°74 (Paris), automne 1994, pp. 99-102.

- HORVATH Péter, Pour un contrôle de gestion à l'écoute du marché, Revue Française de Gestion, juin-juillet-août 1995, pp. 72-85.

- HOWARD Patrick, Architecture for an Activity-Based Costing System, Journal of Cost Management, Winter 1995, pp. 14-21.

- INNES J., MITCHELL F., Activity based costing - A review with cases studies, London CIMA, 1990, 70 p.

- INNES J., MITCHELL F., Activity-based management - A case study of development and implantation, London CIMA, 1991, 34 p.

- INNES John (University of Dundee, UK), MEVELLEC Pierre (University of Nantes, France), ABC : A Franco-British Intra-group comparison, 17th annual congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, April 6-8, 1994, 19 p.

- INNES John and MITCHELL Falconer, ABC : a follow-up survey of CIMA members, Management Accounting (CIMA, London), july-august 1995, pp. 50-51.

- INNES John, MITCHELL Falconer, A survey of activity-based costing in the UK's largest companies, Management Accounting Research (CIMA), 1995 (6), pp. 137-153.

- ITTNER Christopher D. (University of Pennsylvania), Exploratory Evidence on the Behavior of quality costs, July 1993, 45 p.

- JAYSON Susan, Fax survey results : ABC is worth the investment, Management Accounting (IMA, New-York), April 1994, p. 27.

- JEFFRIES Andrea, Accountants urged to get a grip on marketing, Management Accounting (CIMA, London), january 1995, pp. 18-19.

- JOHNSON H. T., Activity-based information : a blueprint for world-class management, Management accounting (IMA, New-York), n°12, 1988, pp. 23-30.

- JOHNSON H. T., LOEWE D. A., How Weyerhaeuser manages corporate overhead costs, Management accounting (IMA, New-York), n°2, 1987, pp. 20-26.

- JOHNSON H. T., Toward a new understanding of nineteenth-century cost accounting, Accounting review, n°3, 1981, pp. 510-518.

- JOHNSON H. T., VANCE Thomas P., PLAYER R. Steven, Pitfalls in using ABC cost driver information to manage operating costs, Corporate controller, janvier-février 1991, p.26-32.

- JOHNSON H. Thomas, Relevance Regained : from Top-down Control to Bottom-up Empowerment, New-York, The Free Press, 1992.

- JURAS P. E. and DIERKS P. A. (Wake Forest University), Blue Ridge Manufacturing Case, Adapted from published version in Management Accounting, December 1993), 9 p.

- JURAS P.E., DIERKS P.A. (Wake Forest University), Blue ridge manufacturing case, Management Accounting, december 1993.

- KAPLAN Robert S., Accounting lag : the obsolescence of cost accounting systems, California management review, n°2, winter 1986, pp. 174-199.

- KAPLAN Robert S., ATKINSON Anthony A., Advanced management accounting, Englewood Cliffs : Prentice-Hall, 1989, 817 p.

- KAPLAN Robert S., Measuring manufacturing performance : a new challenge for managerial accounting research, Accounting review, n°4, octobre 1983, pp. 686-705.

- KAPLAN Robert S., PRUTTON I., A European approach to management accountancy, Management Accounting (CIMA, London), n°6, Juin 1991, pp. 7-16.

- KAPLAN Robert S., The evolution of management accounting, Accounting review, n°3, july 1984, pp. 390-418.

- KAPLAN Robert S., The role for empirical research in management accounting, Accounting, organizations and society, n°4-5, 1986, pp. 429-452.

- KAPLAN Robert S., Yesterday's accounting undermines production, Harvard Business Review, n°4, jul-aug 1984, pp. 95-101.

- KAPLAN Robert, Des contrôleurs de gestion aux managers des coûts, L'Expansion Management Review (Paris), décembre 1995, pp. 46-52.

- KEEGAN Daniel and EILER Robert G., Let's reengineer cost accounting, Management Accounting (IMA, New-York), august 1994, pp. 26-31.

- KENNEDY Alison, Activity-based management and short-term relevant cost : clash or complement ?, Management Accounting (CIMA, London), june 1995, pp. 27-29.

- KENNEDY Alison, Activity-based management and short-term relevant cost : clash or complement ? - 2, Management Accounting (CIMA, London), july-august 1995, pp. 28-30, 51.

- KING Alfred M., The current status of activity-based costing : an interview with Robin COOPER and Robert S. KAPLAN, Management Accounting (IMA, New-York), septembre 1991, pp. 22-26.

- KING M., LAPSLEY I., MITCHELL F. and MOYES J., Activity Based Costing in Hospitals A case study Investigation, CIMA (London), 1994, 66 p.

- KING M., LEE B., PIPER J. and WHITTAKER J., Information Technology and the Management Accountant, CIMA (London), 1990, 264 p.

- KOEHLER Robert W., Triple-threat strategy, Management Accounting (IMA, New-York), octobre 1991, pp. 30-34.

- KREUZE Jerry G. (CPA) and NEWELL Gale E. (CMA), ABC and Life-Cycle Costing for Environmental Expenditures, Management Accounting (IMA, New-York), february 1994, pp. 38-42.

- LAING Eric, Accounting tools really can help : product profitability analysis, Management Accounting (CIMA, London), october 1994, pp. 50-51.

- LEBAS Michel, Comptabilité analytique de gestion, Nathan,

- LEBAS Michel, Comptabilité de gestion et cessions inter unités - Etude des pratiques de 9 groupes industriels européens, Revue Française de Comptabilité n° 276, mars 1996, pp. 55-62.

- LEBAS Michel, Glossary of accounting, Armand Colin, 1985.

- LEBAS Michel, Le prix de revient est mort ! Vive le coût de revient !, Revue Française de Comptabilité n° 275, février 1996, pp. 52-57.

- LEE GEISHECKER Mary, New technologies support ABC, Management Accounting (IMA, New-York), march 1996, pp. 42-48.
- LEE John Y., Activity-based costing at Cal Electronic circuits, Management Accounting (IMA, New-York), octobre 1990, pp. 36-38.
- LEVIEUX J. P., Le pilotage par la qualité, E.S.F. éditeur, 1992.
- LORINO Philippe, L'économiste et le manager, Editions La Découverte, 1989.
- LORINO Philippe, Target Costing ou gestion par coût-cible. Deuxième partie : pratique et mise en oeuvre du "Target Costing ?", R.F.C. N°256, mai 1994, p.48-60.
- LORINO Philippe, Target Costing ou gestion par coût-cible. Première partie : boîte à outils ou mode d'apprentissage organisationnel : qu'est-ce que le "Target Costing ?", R.F.C. N°255, avril 1994, p.35-45.
- LORINO Philippe, Méthodes et pratiques de la performance - Le guide du pilotage, Les éditions d'organisation, 1997, 512 p.
- LUTHY Davis H., Spreadsheets: faster, smarter, Journal of accountancy, july 1994, pp. 67-75.
- MACARTHUR John B., Activity-Based Costing : how many cost drivers do you want ?, Journal of Cost Management, Fall 1992, pp. 37-40.
- MAGER Richard P., Valuing production using engineered costs, Management Accounting (IMA, New-York), march 1993, pp. 50-53.
- MAISEL Lawrence S., Performance Measurement : The Balance Scorecard Approach, Journal of Cost Management, summer 1992, pp. 47-52.
- MALLERET Véronique, Méthodes d'évaluation des performances des services fonctionnels, R.F.C., n°259, septembre 1994, pp. 44-53.

- MANGAN Thomas N., Integrating an Activity-Based Cost System, Journal of Cost Management, Winter 1995, pp. 5-13.
- MANNING Kenneth H., Distribution channel profitability, Management Accounting (IMA, New-York), january 1995, pp. 44-48.
- MARSHALL Brent, Activity-based costing at Wavin, Management Accounting (CIMA, London), may 1995, pp. 28-30.
- MARTINET Alain Charles, Epistémologies et Sciences de Gestion, Economica, Paris, 1990, 249 p.
- MASCRE Vincent, Passage du "contrôle" de gestion au pilotage de la performance - L'expérience de Snecma Corbeil, R.F.C., n°260, octobre 1994, pp. 57-64.
- MASKELL Brian H., Performance Measurement for World class manufacturing - A model for American companies, Productivity, Cambridge (Massachusetts), 1991, 408 p.
- MAY Margaret, Activity-Based Management Accounting, Management Accounting (CIMA, London), january 1995, p. 40.
- MAY Margaret, An activity-based approach to resource accounting and budgeting in improvement, Management Accounting (CIMA, London), july-august 1995, p. 27.
- McCONVILLE Daniel J., Start with ABC, Industry Week (US), September 6 1993, pp. 33-36.
- MECIMORE Charles D. and BELL Alice, Are we ready for fourth-generation ABC ?, Management Accounting (IMA, New-York), january 1995, pp. 22-26.
- MERZ C. Mike (CMA), and HARDY Arlene, ABC puts accountants on design team at HP, Management Accounting (IMA, New-York), september 1993, pp. 22-27.
- MITCHELL Mike and WYCHERLEY Ian, ABC from first principles, Management Accounting (CIMA, London), june 1994, pp. 52-53.

- MORGAN Gareth, Images de l'organisation, Les Presses de l'Université LAVAL - Editions ESKA, 1989, 555 p.
- MORGAN Malcolm J., BORK Hans Peter, Is ABC really a need, not an option ?, Management Accounting (CIMA, London), september 1993, pp. 26-27.
- MORROW Mike and ASHWORTH Gary, An evolving framework for Activity-Based Approaches, Management Accounting (CIMA, London), february 1994, pp. 32-36.
- MORROW Mike et HAZELL M., Activity mapping for business process redesign, Management Accounting (CIMA), february 1992, pp. 36-38.
- MORROW Mike, Activity-based Management - New Approaches to Measuring Performance and Managing Costs, Woodhead-Faulkner, Hertfordshire (G.B.), 1992, 199 p.
- MOTTIS Nicolas, PONSSARD Jean-Pierre, et TANGUY Hervé, De la planification des interfaces techniques à l'articulation des compétences, Revue Française de Gestion, juin-juillet-août 1995, pp. 102-111.
- MUNTSLAG Dennis R., Profit and risk evaluation in customer driven engineering and manufacturing, International journal of production economics (Elsevier, New-York), august 1994, pp. 97-107.
- MURPHY J., KAPLAN Robert S., PRUTTON I., Fairness or inducement, Management Accounting (CIMA, London), n°6, juin 1991, pp. 30-31.
- MURRAY Peter R., Trigger Responsive Budgeting, Australiana Accountant (Australia).
- NAPOLITANO Georges, LAPEYRE Jean, La certification des services. De l'état d'esprit qualité au service gagnant, Les éditions d'organisation (Paris), 1994, 156 p.
- NESS Joseph A. and CUCUZZA Thomas G., Tapping the full potential of ABC, Harvard Business Review, July-August 1995, pp. 130-138.

- NOLLET Jean, HAYWOOD-FARMER John, Services et management, De Boeck Université (Québec), 1992, 271 p.

- NOREEN Eric, Conditions under which Activity-Based Cost Systems provide relevant costs, Journal of Management Accounting Research, Fall 1991, pp. 159-168.

- NOREEN Eric, SODERSTROM Naomi, (University of Washington), Are overhead costs strictly proportional to activity ? Evidence from hospital service departments, Journal of Accounting and Economics, 17 (1994), pp. 255-278.

- NORKIEWICZ Angela, Nine steps to implementing ABC, Management Accounting (IMA, New-York), April 1994, pp. 28-33.

- O'GUIN M. and REBISCHKE S., Customer-Driven Costs Using Activity-Based Costing, Handbook of Cost Management (edited by Barry Brinker, Warren Gorham & Lamont, New-York, 1993).

- O'GUIN Michael C., The complete guide to activity-based costing, Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1991, 384 p.

- OSTINELLI Catry and TOSCANO Giuseppe (Cattaneo University, Italy), Putting quality to work in banking through management accounting systems : three Italian banks'alternative approaches, 17th annual congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, April 6-8, 1994, 37 p.

- PARTOVI Fariborz Y., An analytic hierarchy approach to activity-based costing, International Journal of production economics, novembre 1991, pp. 151-161.

- PARTRIDGE Mike and PERREN Lew, Cost analysis of the value chain : another role for strategic management accounting, Management Accounting (CIMA, London), july/august 1994, pp. 22-23, 26.

- PARTRIDGE Mike and PERREN Lew, Management techniques or nostrums : is there a difference ?, Management Accounting (CIMA, London), september 1994, pp. 42-43.

- PATTISON Diane D. and CALTRIDER James M., LUTZE Robert, Continuous process improvement at Brooktree, Management Accounting (IMA, New-York), february 1993, pp. 49-52.

- PATTISON Diane D. and GAVAN ARENDT Carrie, Activity-Based Costing : it doesn't work all the time, Management Accounting (IMA, New-York), April 1994, pp. 55-61.

- PEMBERTON Neal R., ARUMUGAM Logan, HASSAN Nabil, ABM at Dayton Technologies - From obstacles to opportunities, Management Accounting (IMA, New-York), march 1996, pp. 20-27.

- PISANO Gary P., WHEELWRIGHT Steven C., High-Tech R&D, Harvard Business Review, september-october 1995, pp. 93-105.

- PLAYER Steven B. and KEYS David E., Lessons from the ABM Battlefield : developing the pilot, Journal of Cost Management, summer 1995, pp. 20-35.

- Profils économiques, Le secteur tertiaire en France, Ellipses Editions marketing (Paris), 1985, 126 p.

- PRYOR Tom, Activity Dictionary, Elaine Goldman Editor (USA), 1992, 800 p.

- RAYPORT Jeffrey F., SVIOKLA John J., Exploiting the Virtual Value Chain, Harvard Business Review, november-december 1995, pp. 75-85.

- REEVE James M., Readings & Issues in Cost Management, Warren, Gorham & Lamont, New-York, 1995, 423 p.

- REUTERS, Dying for Information ? An investigation into the effects of information overload in the UK and worldwide, Reuters Limited (London), 1996, 56 p.

- ROTH Harold P. (CMA) and ALBRIGHT Thomas L. (CPA), What are the costs of variability ?, Management Accounting (IMA, New-York), june 1994, pp. 51-55.

- ROTH Harold P., BORTHICK A. Faye, Are you distorting costs by violating ABC assumptions ?, Management Accounting (IMA, New-York), november 1991, pp. 39-42.

- RUPP Alan W., ABC : a pilot approach, Management Accounting (IMA, New-York), january 1995, pp. 50-55.

- SAVALL Henri, ZARDET Véronique, Le nouveau contrôle de gestion - Méthode des coûts-performances cachés, Editions Comptables Malesherbes - Eyrolles, octobre 1992, 400 p.

- SAVALL Henri, ZARDET Véronique, Maîtriser les coûts cachés, economica, (Paris), 1987, 334 p.

- SCHIFF Jonathan B., ABC at Lederle : a cost management group feature, Management Accounting (IMA, New-York), august 1993, p. 58.

- SELTO Franck H., JASINKI Dale W., ABC and high technology : a story with a moral, Management Accounting (IMA, New-York), march 1996, pp. 37-40.

- SELTO Frank, Implementing Activity-Based Management, Journal of Cost Management, summer 1995, pp. 36-49.

- SHANAHAN Yvonne P., Implementing an Activity-Based Costing System - Lessons from the Australian Post, Journal of Cost Management, summer 1995, pp. 60-64.

- SHANK John K., GOUNDARAJAN Vijay, Strategic cost management - The new tool for competitive Advantage, The Free Press, New-York, 1993, 271 p.

- SHARKEY William W., The theory of natural monopoly, Cambridge University Press (Cambridge), 1982, 222 p.

- SHARMAN Paul A., Activity-based costing : a practioner's update, CMA Magazine, juillet-août 1991, pp. 22-25.

- SHARMAN Paul A., The Role of Measurement in Activity-Based Management, CMA Magazine (Canada).

- SHIELDS Michael D., An empirical analysis of firms' implementation experiences with Activity-Based Costing, Journal of Management Accounting Research, Fall 1995, pp. 148-166.

- SHILLINGLAW Gordon, Cost accounting - Analysis and Control, Richard D. IRWIN, Inc., Homewood (Illinois), 1967, 913 p.

- SHIM Jae K. and SIEGEL Joel G., Modern cost management & analysis, Barron's, Educational series, Inc., New-York, 1992, 282 p.

- SINZIG Werner, Relative identifiable cost/contribution accounting : Basic principles and methods of implementation, International journal of production economics (Elsevier, New-York), august 1994, pp. 65-73.

- SMITH Malcolm (FCPA), Managing your ABC system, Management Accounting (IMA, New-York), April 1994, pp. 46-47.

- SMITH Malcolm, Customer profitability analysis revisited, Management Accounting (CIMA, London), October 1993, p. 26.

- SPOEDE Charlene (CMA), HENKE Emerson O. (CPA) and UMBLE Mike (CFPIM), Using activity analysis to locate profitability drivers, Management Accounting (IMA, New-York), may 1994, pp. 43-48.

- STAUBUS George J., Foundations of accounting, Garland Publishing, Inc, New-York & London, 1988, 255 p.

- STEEDLE Lamont F., World-Class Accounting for World Class Manufacturing, Montvale, N.J., Institute of Management Accountants (formerly the National Association of Accountants), 1990.

- STRATTON William O., ABC : an all-purpose solution for financial reporting, Management Accounting (IMA, New-York), may 1993, pp. 44-49.

- SWENSON Dan (University of Idaho), The benefits of Activity-Based Cost Management to the manufacturing industry, august 8, 1994, 27 p.

- SWENSON Dan W., FLESHER Dale L., Are you satisfied with your cost management system ?, Management Accounting (IMA, New-York), march 1996, pp. 49-54.

- SWENSON Dan, The benefits of Activity-Based Cost Management to the manufacturing industry, Journal of Management Accounting Research, Fall 1995, pp. 167-180.

- TAILLEUR Jean-Pierre, L'ABM, une stratégie pour comprimer ses coûts indirects, L'essentiel du Management, février 1996, pp. 68-72.

- TAYLES Mike, DRURY Colin, New manufacturing technologies and management accounting systems : Some evidence of the perceptions of UK management accounting practitioners, International journal of production economics (Elsevier, New-York), august 1994, pp. 1-17.

- THACKRAY Paul, Managing change, Management Accounting (CIMA, London), january 1995, p. 46.

- THEEUWES Jacques A.M., ADRIAANSEN Jacques K.M., Towards an integrated accounting framework for manufacturing improvement, International journal of production economics (Elsevier, New-York), august 1994, pp. 85-96.

- THOMAS Michael F. and MACKEY James T., Activity-Based cost variances for Just-In-Times, Management Accounting (IMA, New-York), April 1994, pp. 49-54.

- TURNEY Peter B.B., Activity-based management, Management accounting, janvier 1992, pp. 20-25.

- TURNEY Peter B.B., Beyond TQM with workforce activity-based management, Management Accounting (IMA, New-York), september 1993, pp. 28-31.

- TURNEY Peter B.B., Common cents - The ABC performance breakthrough - How to succeed with activity-based costing, Portland : Cost Technology, 1991, 393 p.

- TURNEY Peter B.B., STRATTON Alan J., Using ABC to support continuous improvement, Management Accounting (IMA, New-York), september 1992, pp. 46-50.

- VERCIO Alan (CPA), What organization are you accounting for ?, Management Accounting (IMA, New-York), december 1993, pp. 39-42.

- VERNIERES Michel, L'emploi du tertiaire, Economica (Paris), 1985, 219 p.

- VEYS P., Le secteur tertiaire - spécificités et singularités, Vuibert gestion (Paris), 1991, 150 p.

- VLASSELAER Michel, Le pilotage d'entreprise - Des outils pour gérer la performance future, Publi-Union, 1997, 206 p.

- WAEYTENS Dominique, BRUGGEMAN Werner, Barriers to successful implementation of ABC for continuous improvement : A case study, International journal of production economics (Elsevier, New-York), august 1994, pp. 39-52.

- WALLACE Wanda A., Accounting research methods - Do the facts speak for themselves ?, IRWIN, Homewood and Boston (USA), 1991, 105 p.

- WALLEY P., BLENKINSOP S., DUBERLEY J., The adoption and non-adoption of modern accounting practices : A study of 20 manufacturing firms, International journal of production economics (Elsevier, New-York), august 1994, pp. 19-27.

- WARD Keith, Strategic Management Accounting, CIMA, Oxford : Butterworth-Heinemann, 1992, 307 p.

- WOUTERS Marc J.F., Decision orientation of activity-based costing, International journal of production economics (Elsevier, New-York), august 1994, pp. 75-84.

- YANG Gilbert Y., WU Robert C., Strategic costing & ABC, Management Accounting (IMA, New-York), may 1993, pp. 33-37.

- YIN Robert K., Case study research - Design and Methods (second edition), Sage Publications, 1994, 169 p.

- YOSHIKAWA Takeo, INNES John, MITCHELL Falconer, Applying functional cost analysis in a manufacturing environment, International journal of production economics (Elsevier, New-York), august 1994, pp. 53-64.

- YOUNG Mark S. (University of Southern California) and SELTO Frank H. (University of Colorado-Boulder), Explaining Cross-Sectional Workgroup Performance Differences in a JIT Facility : A Critical Appraisal of a Field-Based Study, Journal of Management Accounting Research, Fall 1993, pp. 300-326.