

# ***LES EVOLUTIONS DE LA COMPTABILITE DE GESTION – ESSAI DE***

## ***POSITIONNEMENT PAR RAPPORT A LA METHODE ABC ET ETUDE DE CAS***

### ***The evolutions in cost management – A trial of positioning compared to the ABC method and a case study***

Grégory WEGMANN

Maître de Conférences - IAE de Dijon, LEG-FARGO, UMR – CNRS 5118

Université de Bourgogne, Pôle d'Economie et de Gestion, 2 bd Gabriel, 21 086 Dijon, BP

26 611 - Tel : 03 80 39 54 88

Gregory.Wegmann@u-bourgogne.fr

#### **Résumé**

Ce papier a pour objectif d'analyser les évolutions de l'instrumentation en comptabilité de gestion et de les positionner par rapport aux principes généraux de la méthode ABC et par rapport à une étude de cas. Dans une première partie, nous étudions les différents usages de la comptabilité de gestion à travers la littérature traitant de l'évolution des pratiques. Nous définissons quatre orientations d'un système comptable de gestion. Notre objectif est dans une seconde partie d'analyser ces développements à l'aune des principes généraux de la méthode ABC. La problématique générale du papier est de se demander si ces évolutions montrent que la méthode ABC constitue une référence commune qui expliquerait les évolutions décrites. Nous illustrons notre propos ensuite par une étude de cas.

**Mots clés** – Comptabilité de gestion - Méthode ABC - Etude de cas.

## **Abstract**

*This paper aims to analyse the instrumentation developments in cost management and to position them upon the general principles of the ABC method and upon a case study. In a first part, we study the different uses of cost management according to a literature review about the evolution of the practices. We show that the cost management systems tend to emancipate in several directions. Our purpose in a second part is to analyse these developments comparing them to the general principles of the ABC method. Our general issue is to wonder if these evolutions show that the ABC method is a common reference which explains the evolutions observed. We finally illustrate our paper with a case study.*

**Key Words** – Cost management - Activity-based costing - Case study.

## **Introduction**

Ce papier a pour objectif d'analyser les évolutions de l'instrumentation en comptabilité de gestion et de les positionner par rapport aux principes généraux de la méthode ABC. Dans une première partie, nous étudions les différents usages de la comptabilité de gestion à travers la littérature traitant de l'évolution des pratiques. Nous montrons que les systèmes comptables de gestion, historiquement introvertis et imprégnés de la culture comptable, ont vocation aujourd'hui à s'émanciper dans plusieurs directions. Nous définissons ainsi quatre orientations d'un système comptable de gestion en fonction des points de vue des utilisateurs potentiels à savoir, les parties prenantes, les dirigeants, les ingénieurs et l'utilisateur non initié. Ces développements nous permettent d'étudier plusieurs techniques centrées sur les aspects marketing et concurrentiels du management, sur la dimension inter-organisationnelle, les processus, etc.

Notre objectif est dans une seconde partie d'analyser ces développements à l'aune des principes généraux de la méthode ABC. Nous choisissons de nous appuyer sur cette méthode car dans ses fondements, elle propose une orientation résolument économique des systèmes comptables de gestion, destinée à aider les managers à la prise de décision en tenant compte des contextes stratégiques, commerciaux et industriels. La problématique générale du papier est de se demander si la méthode ABC constitue une référence commune qui expliquerait les évolutions décrites ou si au contraire celles-ci témoignent finalement de l'échec global de l'ABC et du retour à d'autres formes de démarches analytiques. Nous illustrons notre propos par une étude de cas.

# 1. SYNTHÈSE SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES EN COMPTABILITÉ DE GESTION

Nous nous sommes penchés sur la littérature académique et professionnelle, francophone et anglophone<sup>1</sup>, afin de proposer une synthèse des évolutions observées sur la façon dont on pratique la comptabilité de gestion dans les entreprises. Sur ce principe, nous distinguons quatre profils types de comptabilités de gestion.

Dans le groupe 1, nous recensons les comptabilités de gestion résolument tournées vers l'extérieur, à destination des parties prenantes. L'objectif est de construire un système d'information qui permette d'orienter les choix des managers sur des questions telles que la segmentation marketing, les relations fournisseurs, le positionnement concurrentiel, les impacts sociétaux et environnementaux, ... Dans le groupe 2, nous situons les dispositifs qui permettent d'aider à la planification sur le moyen / long terme. La comptabilité de gestion est ainsi au service des dirigeants et des stratèges. Au sein du groupe 3, nous réunissons des approches qui tentent de sophisticationner les systèmes analytiques des entreprises de façon à mieux répondre aux attentes des ingénieurs et gestionnaires de production. Enfin dans le groupe 4, nous retrouvons au contraire des solutions qui ont pour vocation de simplifier les systèmes comptables de gestion de telle sorte qu'ils soient au service du plus grand nombre. Reprenons de façon plus détaillée ces quatre familles.

---

<sup>1</sup> D'une manière générale, nous avons travaillé sur des ouvrages et des revues académiques francophones comme Comptabilité Contrôle Audit, Finance Contrôle Stratégie, mais aussi professionnels tels que la Revue Française de Comptabilité, ainsi que sur des revues et ouvrages anglophones tels que *Management Accounting Research*, *Accounting Organization and Society* ou *Cost Management*.

Tableau 1

Synthèse des orientations de la comptabilité de gestion

Profils types de comptabilité de gestion	Objectifs principaux
<p><b>Groupe 1 : comptabilités de gestion 'partenariales'</b></p> <p>Comptabilités de gestion orientées clients, fournisseurs, partenaires, ...</p> <p>Comptabilités de gestion et développement durable, benchmarking comptable, ...</p>	<p><b>Elargissement spatial</b> du périmètre des coûts</p> <p>Elargissement : aux clients, concurrents, circuits de distribution, fournisseurs, parties prenantes, ...</p>
<p><b>Groupe 2 : comptabilités de gestion prospectives</b></p> <p>Planification sur un cycle de vie, un projet, budgets à base de processus et d'activités</p>	<p><b>Elargissement temporel</b> du périmètre des coûts</p> <p>Elargissement : au-delà de l'exercice comptable, sur une durée de vie (produit, service), sur un projet, ...</p>
<p><b>Groupe 3 : comptabilités de gestion industrielles 'sophistiquées'</b></p> <p>Raffinement de la méthode d'allocation des ressources, mise en équation des tâches, ...</p>	<p><b>Maille d'analyse plus fine et niveaux d'analyse multiples</b></p> <p>Facteurs déterminants des coûts nombreux</p> <p>Comptabilités de gestion industrielles</p>
<p><b>Groupes 4 : comptabilités de gestion simplifiées</b></p> <p>Comptabilités de gestion indiciaires</p> <p>Comptabilités de gestion à base de processus</p> <p>Comptabilités de gestion allégées</p>	<p><b>Maille d'analyse plus grossière et facteurs déterminants des coûts réduits</b></p> <p>Comptabilités pour les services</p> <p>Comptabilités pour les processus de production en juste à temps</p>

### 1.1 Les comptabilités de gestion au service des parties prenantes

Notre première famille regroupe des comptabilités de gestion dont le périmètre naturel d'analyse des coûts est plus large qu'à l'accoutumée, de façon à mieux cerner les attentes d'un ou plusieurs parties prenantes. Ces comptabilités de gestion s'inscrivent dans le champ de la théorie des parties prenantes (Freeman, 1984), mais plutôt dans une optique instrumentale où l'on considère que leur prise en compte aurait un impact positif sur la performance.

Parmi ces propositions, certaines orientent les calculs de coûts sur les dimensions marketing - commerciales de l'entreprise. Evoquons par exemple le fait d'intégrer des données comptables sur les concurrents (*benchmarking comptable*). D'autres privilégient une analyse

des coûts de la relation avec des fournisseurs ou des partenaires. D'autres enfin suggèrent d'intégrer dans l'analyse les coûts induits chez les parties prenantes (comptabilité environnementale, sociale et sociétale, ...)

En généralisant, un système comptable de gestion peut comporter plusieurs objets de coûts orientés en fonction d'un environnement concurrentiel donné. Il peut s'agir de groupes de clients, de DAS, domaines d'activités stratégiques, de circuits de distribution, ... L'objectif est de regrouper les coûts au sein d'activités qui font sens en référence à un groupe de clients, à un circuit de distribution, à un DAS, etc. Le modèle peut être multidimensionnel et proposer plusieurs options de découpage analytique. L'analyse se concentre sur des facteurs clés de succès du type : attirer des clients profitables, les fidéliser ou encore optimiser les choix en terme de circuits de distribution. Les Anglo-Saxons utilisent l'expression *Customer Profitability Analysis* (CRM, analyse de la profitabilité des clients) pour nommer ce type de comptabilité de gestion (Cooper et Kaplan, 1999, p. 352-353). Bouquin (p. 229, 2006) décrit en substance le CRM comme une démarche associant marketing et calcul des coûts et qui permet une analyse de la profitabilité tout au long du cycle de vie de la relation clients.

Hopwood (1996) incitait au milieu des années 1990 à intégrer dans les recherches en contrôle de gestion la dimension inter-organisationnelle. Cooper et Slagmulder (2004) décrivent une démarche qu'ils intitulent "gestion inter-organisationnelle des coûts" (*Interorganizational Cost Management*, IOCM) tirée de l'observation de pratiques japonaises. Le périmètre observé inclus au moins deux entreprises. La recherche sur le contrôle de gestion inter-organisationnel est toujours vivace et la revue *Accounting Organization & Society* vient de s'en faire récemment l'écho (vol. 33). Caglio et Ditillo (2008) ont ainsi passé en revue tous les travaux sur la question et interrogé des professionnels.

Une dernière caractéristique des comptabilités de gestion au service des parties prenantes est qu'en général, leur degré de complexité est faible (comparé par exemple à des comptabilités de gestion industrielles).

## **1.2 Les comptabilités de gestion au service des dirigeants et des stratégies**

Un second groupe rassemble les comptabilités de gestion qui s'inscrivent dans une logique de planification stratégique. Il s'agit de prévoir des coûts futurs sur une période de temps pouvant aller de l'exercice comptable (budget) à l'ensemble du cycle de vie d'un produit (life-cycle Costing, gestion des coûts sur un cycle de vie, Berliner et Brimson, 1988). Pour ce faire, différentes approches visant à améliorer les processus de planification, notamment en les

dynamisant, ont été proposées par des spécialistes de contrôle de gestion. Des systèmes bâtis sur des logiques de re-prévisions et de « rolling forecast » (Berland, 2004) sont élaborés, ainsi que des budgétisations à base d'activités (*Activity-based Budgeting*, Antos et Brimson, 1999). Le principe de la gestion des coûts sur un cycle de vie consiste à mener des analyses de coûts stratégiques et différenciées en fonction des phases du cycle de vie d'un produit (démarrage, croissance, maturité et déclin). Horvath et al. (1998) appliquent cette logique en exposant une étude de cas située dans le secteur de l'automobile. Des démarches comme le *Feature Costing* s'inscrivent dans cette logique (voir le paragraphe suivant et la seconde partie).

### **1.3 Les comptabilités de gestion au service des ingénieurs et des gestionnaires de production**

Un troisième groupe rassemble des propositions menant des réflexions sur une complexification des systèmes comptables de gestion dans le but de cerner la maille d'analyse pertinente des coûts et les variables clés de la prise de décision industrielle. Le niveau d'information procuré par l'ABC standard est parfois dans un contexte industriel jugé insuffisant ou incomplet. Plusieurs approches consistent à modéliser les coûts au plus près des processus industriels. C'est par exemple ce que propose les méthodes intitulées *Resource Consumption Accounting* (RCA), soit comptabilité à base de consommations de ressources et *Feature Costing* (Brimson, 1998, Cokins, 2002), soit méthode des coûts caractéristiques.

La méthode RCA (Keys et van der Merwe, 2002) vise à approfondir l'étude des ressources consommées par un processus industriel et ainsi à mettre en évidence des règles d'allocation. Grâce à la mise en évidence de pools homogènes de ressources, la méthode RCA devrait permettre de mieux piloter les coûts au niveau industriel. Cette méthode s'inspire des principes de la comptabilité de gestion pratiquée dans de nombreuses entreprises industrielles germanophones qui s'intitule GPK.

### **1.4 Les comptabilités de gestion simplifiées**

Au contraire, le degré de finesse analytique est-il excessif ? Si c'est le cas, il faut raisonner sur des sections d'analyse plus grandes, les processus par exemple, et limiter le nombre de facteurs déterminants des coûts. C'est ce à quoi nous invitent des méthodes telles que le *Process Costing*, soit comptabilité à base de processus (Horngren et al., p. 594 s., 2006) ou le

*Lean Accounting*, soit comptabilité de gestion allégée (Maskell et Baggaley, 2003)<sup>2</sup>. Silvi et al. (2008), après avoir présenté les échecs de la méthode ABC, nous décrivent un système comptable de gestion allégé au sein du processus « réparations » d'un garage. Un système comptable de gestion simplifié permet d'accroître le nombre d'utilisateurs potentiel et notamment d'intégrer les opérationnels.

Le *Time-driven ABC* (désormais TDABC) a été récemment développé par Kaplan, l'un des promoteurs de l'ABC et Anderson, un consultant (Kaplan et Anderson, 2004 et 2007 ; Bruggeman, 2005). Il s'agit de répondre aux critiques formulées à l'encontre de l'ABC conventionnelle quant à son coût et à sa lourdeur de mise en place, ainsi qu'aux erreurs commises lors de l'allocation des ressources aux activités (dues notamment aux approximations des relevés des durées d'accomplissement des tâches). Le principe général de la méthode est de traduire les coûts des différents inducteurs en équivalents temps (heures de travail), révisables lorsque les conditions de production sont modifiées<sup>3</sup>. Bouquin (p. 306, 2006) explique que le TDABC revient à faire de l'ABC avec des coûts standards. A la différence de l'ABC, le TDABC permet ainsi de calculer une sous-activité le cas échéant en comparant le temps total disponible au temps normalement nécessaire pour réaliser les activités. En abandonnant l'idée d'allouer des coûts réels aux activités, on simplifie aussi la démarche ABC. Cela rappelle les principes de la méthode UVA qui est une version extrême des techniques à base d'équivalents.

Le TDABC peut-être appréhendé à la fois comme une technique qui permet de simplifier l'ABC, et de la raffiner. La première version du TDABC consiste à regrouper plusieurs activités en exprimant leurs différents inducteurs sous la forme d'une équation de temps. La seconde version consiste à découper plus finement les activités en mettant en équation de temps les différentes tâches qui les composent.

Précisons que ces quatre angles de vue sur la comptabilité de gestion sont complémentaires. Par exemple, une comptabilité de gestion orientée clients peut s'appuyer sur les principes du *lean management* (Mc Nair et al., 2006).

Nous allons à présent mettre en perspective ces observations en nous appuyant sur les principes de la méthode ABC et sur une étude de cas.

---

<sup>2</sup> Pour plus d'informations, voir le site internet : <http://www.Lean.org>.

<sup>3</sup> Pour une étude approfondie du TDABC, se reporter à l'article de La Villarmois (de) et Levant (2007).

## **2. UNE MISE EN PERSPECTIVE DE CES PRATIQUES A L'AUNE DES PRINCIPES DE LA METHODE ABC ET D'UNE ETUDE DE CAS**

### **2.1 Les principes de la méthode ABC comme outil de décryptage des pratiques en comptabilité de gestion**

Les travaux que nous venons de présenter nous permettent, à des degrés divers, d'interroger les principes de la méthode ABC pour les analyser. Aussi, commençons par rappeler ces principes avant de mettre en perspective nos observations de la première partie.

L'ABC (Cooper et Kaplan, 1988 ; Johnson, 1988) a pour origine des problèmes d'allocation des coûts indirects dans les industries dont les productions se diversifient (phénomène d'hétérogénéité des coûts des centres de responsabilité). Si l'on part de la méthode française des centres d'analyse, la construction d'une comptabilité à base d'activités consiste à répartir les ressources dans des ensembles plus petits, les activités, au sein desquelles les comportements des coûts sont davantage homogènes. Il faut aussi définir des variables, les inducteurs, qui permettent de modéliser le comportement de ces coûts, de les allouer aux produits et de mesurer les niveaux de performance des activités. Depuis les premiers modèles ABC, de nombreuses versions ont été développées. Le principe commun à tous les travaux sur et autour de l'ABC est pour nous l'idée que le rôle prioritaire de la comptabilité de gestion est le pilotage et l'aide à la décision. Pour ce faire, les systèmes comptables de gestion doivent coller à la réalité économique de l'entreprise et traduire en variables d'actions (les inducteurs) les phénomènes économiques observés à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise.

#### **2.1.1. Les comptabilités de gestion « extraverties » et la méthode ABC<sup>4</sup>**

C'est pourquoi nous observons un courant ABC orienté sur les dimensions stratégiques, marketing et commercial du management et plus généralement sur tout l'environnement externe de l'entreprise. C'est dans cet esprit que Shank et Govindarajan (1993) ont développé le courant de la « gestion stratégique des coûts » (*Strategic Cost Management*). Plusieurs auteurs français comme Lebas (1991) ont montré que l'ABC, dans ses fondements, a une dimension stratégique et qu'elle est une méthode pertinente pour traiter des problématiques marketing et stratégiques. Mévellec (2005) décrit différents modèles ABC et notamment des

---

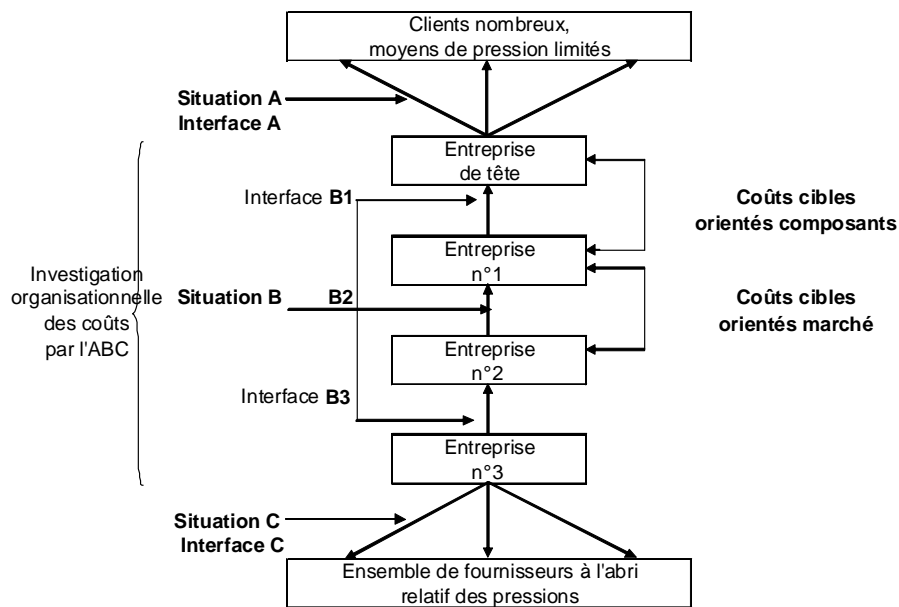
<sup>4</sup> Dans cette partie, nous établissons un lien entre les comptabilités de gestion décrites dans les paragraphes 1.1 et 1.2 et la méthode ABC.

versions qui permettent d'allouer les coûts par clients (ABC011 p. 228-239, ABC101 p. 250-259 et ABC111 p. 270-279). Il développe par exemple (p. 228) un modèle ABC qui comporte un double niveau d'analyse, par produits et par clients. C'est dans ce cadre que l'on peut interpréter le modèle ABC développé par Lebas (p. 506-507, 1999) qui explique qu'il convient de prendre comme point de départ la valeur que les clients attribuent à un produit. Ce principe a un impact important sur la structure analytique du modèle. L'enjeu est de déterminer quels inducteurs permettent d'allouer les coûts de façon rationnelle à tel ou tel objet de coûts de nature commerciale et marketing. Ainsi, il est possible de dire que l'ABC, dans ses fondements, incite à une approche extravertie de la comptabilité de gestion et peut accompagner des pratiques orientées clients, environnement, partenaires... C'est pourquoi l'ABC peut proposer une logique de raisonnement en affinité avec des managers désireux de piloter avec des outils plus en lien avec les parties prenantes de l'entreprise. Ce n'est donc pas selon nous un hasard si parallèlement à l'ABC, se sont développés des comptabilités de gestion orientées clients, fournisseurs, partenaires, etc. Les coûts calculés sur une base d'activités peuvent servir d'instrument de négociation avec les clients potentiels pour fixer les prix de vente (ABC orienté clients). Ils sont également utiles pour procéder à des comparaisons entre concurrents (*benchmarking*), intégrer les préoccupations des fournisseurs (*interorganizational cost management*).

Cooper et Slagmulder (2004) montrent qu'une phase de cartographie et d'analyse des activités est utile pour pouvoir intégrer un ou plusieurs fournisseurs dans des actions de pilotage des coûts. L'ABC est d'abord utilisée pour décrypter la chaîne de valeur commune aux entreprises engagées dans la démarche. Puis, avec la méthodologie du "coût cible", l'entreprise de tête identifie le prix cible (prix marketing que les clients sont prêts à déboursier). Ce prix cible impacte les coûts cibles aussi bien de l'entreprise de tête que des autres firmes de la chaîne. La méthode ABC permet ensuite d'engager des actions d'amélioration en déployant une "investigation organisationnelle des coûts". Sur une chaîne de valeur, les entreprises définissent les activités à faible valeur ajoutée ainsi que les activités redondantes. S'en suivent des modifications inter-organisationnelles (partage ou suppressions d'activités, transfert d'activités d'une entreprise à une autre, ...) La figure 1 schématise une chaîne des coûts cibles.

Les observations de Cooper et Slagmulder, effectuées sur un « Keiretsu »<sup>5</sup> japonais montrent que les entreprises partenaires combinent la méthode des coûts cibles et l'ABC. Ils décrivent en particulier (p. 7) un processus d'investigation organisationnel des coûts aboutissant à modifier les périmètres d'activités des différentes entités du Keiretsu et le contenu de certaines d'entre elles.

**Figure 1**  
**La chaîne des coûts cibles**



Dans une optique contractuelle<sup>6</sup>, l'ABC permet d'approfondir les connaissances sur l'architecture d'une organisation, de comprendre la cause des coûts et ainsi de réduire les coûts de transaction, d'agence et l'asymétrie informationnelle. C'est une méthode qui permet d'établir des liens entre les activités et les stratégies déployées et de favoriser un alignement stratégique dans l'entreprise et de la sorte contribuer à la convergence des buts, la limitation des conflits d'intérêts et la délimitation des zones de contrôlabilité. C'est pourquoi les principes de l'ABC peuvent être utiles aux stratèges qui dans l'entreprise cherchent à consolider leurs modèles d'analyse stratégique. Ce n'est donc pas étonnant de constater que l'ABC est souvent utilisée par des consultants et des groupes d'experts (comme le cam-i<sup>7</sup>) qui

<sup>5</sup> Les auteurs (p. 5) décrivent une chaîne de sous-traitance dans l'automobile impliquant trois groupes industriels japonais : Tokyo Motors, Kamakura et Yokohama.

<sup>6</sup> Pour une synthèse des théories contractuelles, voir Charreaux (2004).

<sup>7</sup> Site internet du Cam-i : <http://www.cam-i.org>

proposent des solutions en matière de prévisions (budgets et planification à base d'activités et de processus, gestion « sans budget », etc.)

Précisons que les pratiques décrites dans ce paragraphe induisent un ABC plus simplifié que le modèle standard, avec notamment un nombre d'activités et d'inducteurs limité. Il en va différemment des approches décrites dans le paragraphe suivant.

### **2.1.2. Complexification des comptabilités de gestion et méthode ABC**

Mais la méthode ABC peut être aussi appréhendée comme un outil de complexification de la structure analytique de l'entreprise, propice à l'analyse et au pilotage d'organisations complexes. Grâce à une structure analytique plus fine (activités, tâches, multiplication des objets de coûts et des facteurs déterminants) l'ABC est censée dans ses principes permettre de décoder de façon plus approfondie les transactions internes et ainsi de favoriser une utilisation optimale de la connaissance, source de minimisation des coûts de transaction et des coûts d'agence. C'est pourquoi nous constatons que les principes de l'ABC sont au cœur de propositions qui visent à sophistiquer les comptabilités de gestion.

C'est le cas par exemple de la méthode RCA qui permet d'affiner l'étude des liens entre deux niveaux analytiques, celui des ressources et celui des activités. Les auteurs de la méthode se penchent sur l'une des faiblesses de la méthode ABC, la phase d'allocation des ressources aux activités, lorsque ces ressources sont diverses et complexes à analyser. En déterminant des pools de ressources homogènes, la méthode RCA tente de rationaliser cette allocation en ajoutant un niveau d'analyse entre les ressources et les activités. Elle s'inspire de la méthode ABC déployée dans des entreprises allemandes et dénommée *Process Cost Accounting* (Friedl et al., p. 60, 2005). Les travaux et les débats outre-Atlantique autour de la méthode RCA sont nombreux<sup>8</sup>.

La méthode des coûts caractéristiques s'appuie sur l'ABC en considérant que dans certains cas, une ou plusieurs caractéristiques discriminantes d'un produit peuvent constituer les facteurs déterminants des coûts. Un double niveau d'analyse est ainsi proposé : celui des activités et celui des caractéristiques (Brimson, 1998 ; Gervais, 2000).

Thomas et Gervais (2008) développent une méthode pour tester l'homogénéité des activités et la pertinence des inducteurs retenus. Pour ce faire, ils proposent, en s'appuyant sur une étude de cas, de mener une analyse en composantes principales (ACP) combinée à une analyse

---

<sup>8</sup> La revue *Cost Management* y a par exemple consacré récemment un numéro entier.

factorielle. L'analyse factorielle permet d'abord de corrélérer les variations des inducteurs à celles des coûts des activités, ce qui met en évidence le degré de pertinence des inducteurs choisis et l'homogénéité des activités. L'ACP permet de tester le pouvoir explicatif des inducteurs sur les processus de consommation de ressources et le degré d'interdépendance entre eux.

Ces propositions sont surtout pertinentes dans les contextes industriels où les processus sont complexes. Elles semblent cependant « surdimensionnées » dans des environnements où les processus de création de valeur sont moins complexes.

Il faut aussi prendre en considération dans notre réflexion les nombreux échecs relevés par la littérature académique lors de tentatives de déploiement de dispositifs ABC. En s'appuyant sur les travaux de Datar et Gupta (1994), repris et complétés par plusieurs auteurs français et anglo-saxons, nous constatons que l'ABC ne parvient qu'imparfaitement à résoudre plusieurs types d'erreurs : erreurs d'agrégation (des ensembles de ressources), de mesure (coût d'une activité et nombre d'inducteurs), de spécification (Gervais et Lesage, 2006) et d'imputation des charges fixes (non prise en compte de la sous-utilisation des capacités de production, Kaplan et Anderson, 2004). Les systèmes ABC s'avèrent dans certains cas d'une complexité extrême qui les éloignent de la mission d'aide à la prise de décision. La recherche d'une meilleure information, plus fine et plus fiable, peut donc se conclure par un échec ou nécessiter la mise en place de systèmes coûteux, lourds à gérer et difficiles à réactualiser. Mévellec (p. 47-58, 2005) propose une synthèse des conditions internes et externes<sup>9</sup> de pertinence de l'ABC et montre que ces conditions ne peuvent pas toutes être remplies en même temps. Ces échecs sont révélateurs de compétences et de ressources cognitives limitées.

### **2.1.3. Comptabilités de gestion simplifiées et méthode ABC**

D'où une tendance à proposer des modèles ABC plus simples, dans le but d'aboutir à un outil plus convivial, qui puisse être source d'interactivité (Simons, 1995) et d'apprentissage organisationnel (Argyris et Schön, 1978). Parmi les solutions proposées, citons les comptabilités de gestion allégées (*Lean Accounting*), les comptabilités à base de processus et de méta-activités, ainsi que le TDABC tel que préconisé par Kaplan et Anderson. De même, dans une perspective de planification, des modèles préconisés, s'ils s'appuient parfois sur

---

<sup>9</sup> Conditions de causalité, de traçabilité et de responsabilité pour les conditions internes et de qualité des évaluations, de combinaison des coûts unitaires et de dialogue coût-valeur pour les conditions externes.

l'ABC, revendiquent une simplification des cycles plans-budgets-contrôle et l'application de logiques de *rolling forecast* (budgets glissants) et de gestion « sans budget »<sup>10</sup>.

Les approches simplifiées témoignent d'un souci de diffusion de la connaissance au sein de l'entreprise et de développement des compétences dans une logique cognitive où l'outil est appréhendé comme imparfait. Dans cet esprit, une mise en commun d'une diversité de compétences peut être source de conflits cognitifs, propices à l'innovation et à l'apprentissage, et donc à la création de valeur dans une perspective cognitive (Charreaux, p. 29, 2002). Les applications proposées dans ce contexte sont souvent considérées comme imparfaites et nécessitant d'être complétées par des dispositifs plus souples. Les tenants par exemple de la comptabilité de gestion allégée développent une démarche par activités et processus simplifiée et préconisent conjointement de compléter le dispositif de pilotage par des tableaux de bord. Mais se pose alors la question suivante : ces propositions suivent-elles toujours les principes de l'ABC ? Or ce n'est souvent pas le cas. L'absence d'un découpage analytique fin ne permet pas de tracer les coûts (sauf dans les situations les plus simples) et un nombre insuffisant d'inducteurs peut empêcher de dévoiler les facteurs déterminants des coûts. Par exemple, la méthode du TDABC consiste à bâtir un méta-inducteur basé sur les temps de travail, les autres inducteurs étant sous-jacents. De surcroît, le TDABC se fonde sur des standards d'activités, ce qui constitue un retour en arrière par rapport à ce que préconise l'ABC, à savoir des enquêtes terrain pour approcher au plus près les consommations réelles. Il demeure que les approches simplifiées sont en accord sur un point essentiel avec l'ABC, à savoir constituer des dispositifs propices à l'aide à la prise de décision.

Étudions à présent comment une comptabilité de gestion basée sur les principes de l'ABC s'est déployée au sein d'un groupe industriel.

## **2. 2. Etude de cas : l'ABC dans les services informatiques d'un grand groupe industriel**

### **2.2.1. Présentation générale**

Nous avons étudié la mise en place d'un système ABC au sein d'une division très autonome<sup>11</sup> (centre de profits) qui délivre une gamme étoffée de services informatiques (fourniture de matériels, actions de formation, configuration de réseaux, etc.) aux clients internes (les autres

---

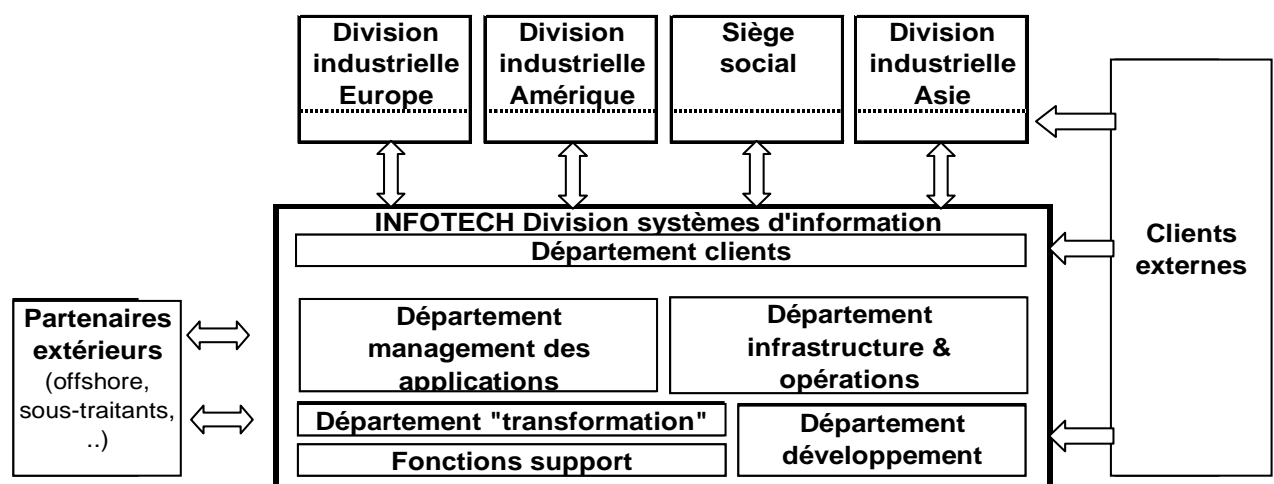
<sup>10</sup> Même si cette expression semble abusive, puisqu'il s'agit plutôt de promouvoir des processus budgétaires allégés (cf. Berland, 2004)

<sup>11</sup> Pour des raisons de confidentialité, nous ne nommons pas le groupe et utilisons un nom d'emprunt, Infotech, pour sa division systèmes d'information.

divisions du groupe) et à des clients externes. Nous avons étudié différents processus au sein de cette division et nous constatons qu'ils sont transversaux pour la plupart puisqu'ils impliquent plusieurs services de la division système d'information et une ou plusieurs autres entités (internes ou externes au groupe). Par exemple, le déploiement d'un nouvel ERP dans le groupe nécessite de mobiliser les énergies des départements développement et transformation (pour adapter l'outil aux caractéristiques de l'entreprise), des fonctions support (ressources humaines pour organiser les actions de formation) et des utilisateurs chez les clients. Le directeur du contrôle de gestion de la division systèmes d'information a ainsi jugé utile de déployer un système ABC qui permette de piloter la performance de ces processus. La figure 2 décrit l'organisation du groupe concerné.

**Figure 2**

**Organisation de la division Infotech**



Historiquement, le système de gestion d'Infotech reposait sur une comptabilité analytique basée sur un découpage en centres de coûts et la détermination de coûts de revient par produit. Ce système avait pour l'essentiel une vocation de reporting des coûts de la division vers le siège, mais il ne permettait pas de piloter les performances de l'unité. La cause des coûts n'était pas tracée. Or Infotech, en tant que centre de profits, devait rendre des comptes en termes de profitabilités par type de services délivrés et catégories de clients. Mais le système traditionnel ne fournissait pas une information suffisamment précise pour aider les managers à construire une gamme tarifaire qui tienne compte des coûts générés par chaque client en fonction de sa demande (Infotech ayant pour habitude de construire des offres sur-mesure pour ses clients).

## **2.2.2. Lecture du système comptable de gestion d'Infotech en fonction de la typologie des modèles comptables de gestion proposés**

Le projet ABC dura environ un an et peut se résumer en six étapes :

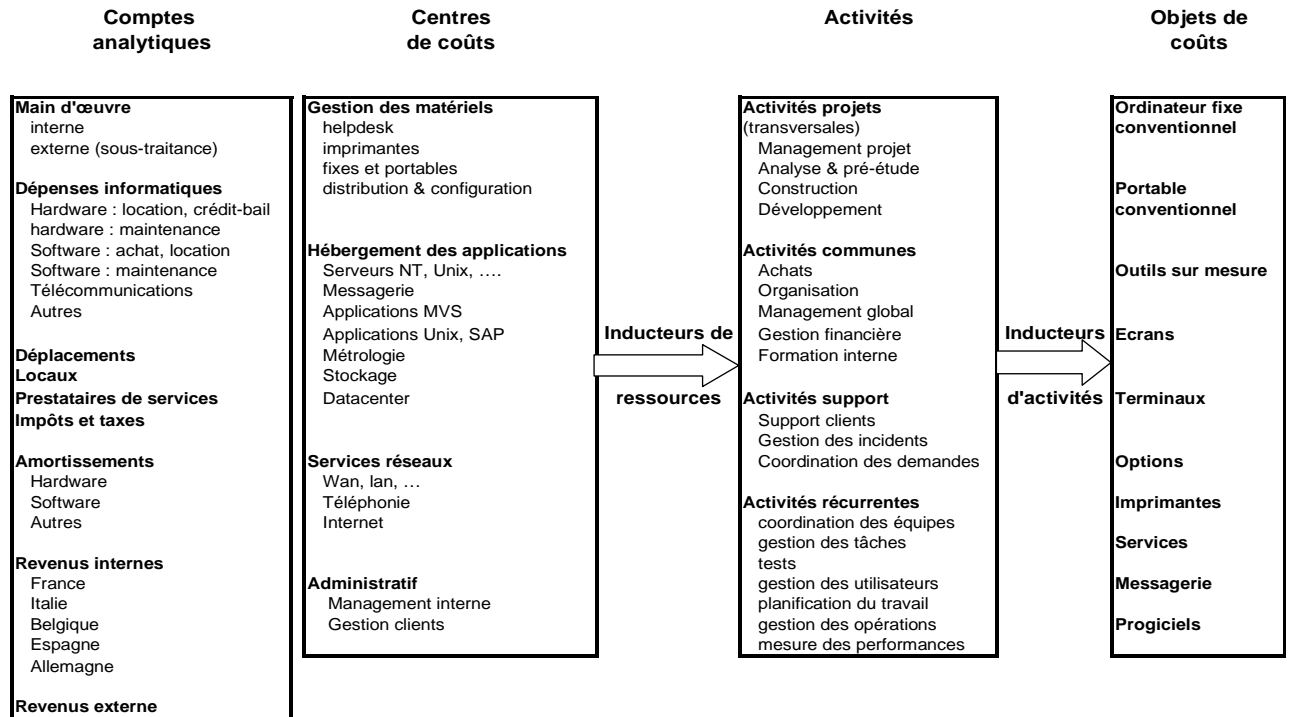
1. Diagnostic de la situation initiale, planification du projet et constitution du groupe projet,
2. Identification des activités et interview des managers,
3. Allocation des ressources aux activités avec l'utilisation notamment d'une "table des temps" (*Timesheet*)
4. Détermination des inducteurs de coûts et calcul des coûts de revient,
5. Calcul des profitabilités par type de services et par catégories de clients,
6. Validation, corrections et analyse des résultats.

Cette méthodologie a permis une allocation plus rationnelle des ressources aux activités, de gérer les activités comme des éléments de processus plus vastes, de piloter les coûts en fonction des services offerts aux clients, d'élaborer des mesures de benchmarking et au final de piloter la performance en partenariat avec les clients.

Sur la figure 3, nous proposons une extraction de plusieurs comptes analytiques, centres de coûts, propositions d'activités et catalogue de services.

Figure 3

Extraction de comptes analytiques, centres de coûts, proposition d'activités et catalogue de services



On constate qu'il s'agit d'un système ABC « simplifié » comportant un nombre réduit d'activités. Le modèle s'inscrit plutôt dans une logique processus avec des méta-activités pouvant traverser plusieurs centres de coûts. Comme il s'agit d'activités de services, l'essentiel de la valeur ajoutée générée repose sur l'expertise des équipes d'informaticiens d'Infotech. Aussi, l'inducteur de ressources privilégié est le temps passé par ces équipes sur les différentes missions de la division. Nous retrouvons la logique du TDABC avec un inducteur de ressources unique, les consommations de ressources étant pour l'essentiel proportionnelles aux temps de travail des informaticiens. La variété des inducteurs d'activités est en revanche un peu plus grande avec des indicateurs retenus comme le « nombre d'incidents par client et type de service », le « nombre de requêtes clients », le « nombre de produits différents par client », le « nombre d'interventions chez un client », etc. On note dans la figure 3 que la plupart des activités sont transversales aux différents services de la division et que beaucoup d'entre elles sont en lien direct avec les clients. Aussi, nous retrouvons la logique ABC orienté clients. Les objets de coûts retenus (les prestations offertes) permettent assez facilement de relier les coûts des activités aux clients en fonctions des services que ceux-ci actionnent. La dimension inter-organisationnelle est aussi présente puisqu'il s'agit de

piloter des processus qui vont des fournisseurs aux clients. L'outil permet aussi de piloter les coûts en références aux meilleures pratiques observées sur le marché (*benchmarking comptable*).

Pour opérationnaliser le système ABC, Infotech a choisi le logiciel produit par la société ALG et un outil appelé EPO (*Enterprise Performance Optimization*). L'outil EPO permet au contrôleur de gestion d'extraire des comptes de résultats analytiques à plusieurs dimensions : par client, par zone géographique, par type de service délivré, ... Ainsi, l'outil est modulaire et constitue une aide à la décision pour l'établissement des devis aux clients.

En synthèse, nous considérons que le système comptable de gestion d'Infotech est un ABC simplifié qui mix plusieurs approches : clients, processus, fournisseurs et à base d'inducteur de temps. Même si des difficultés nous ont été révélées (comme par exemple la difficulté à tracer certains coûts administratifs), nous pensons qu'il s'agit d'un outil d'aide à la prise de décision qui ne dénature pas les principes de l'ABC.

## **Conclusion**

Les évolutions décrites, tout d'abord à partir de la littérature, puis en référence à une étude de cas, semblent indiquer plusieurs tendances en matière d'évolution des outils de comptabilité de gestion. Si l'on trouve des applications qui s'inscrivent dans une logique de complexification accrue des systèmes comptables de gestion, on observe aussi une volonté de simplification de ces systèmes. Dans le premier cas, la méthode ABC constitue clairement une référence et n'est pas dénaturée. Dans le second cas, s'agit-il pour autant d'un renoncement aux principes de l'ABC ? Si l'on se base sur une observation de la technique ABC, on peut le penser. Les approches simplifiées décrites (comptabilités de gestion extraverties et allégées, TDABC) conduisent à remettre en question les principes d'un découpage plus fin et d'une multiplication des inducteurs. Mais ces approches sont en accord sur un point essentiel avec ce que voulaient les précurseurs de l'ABC, à savoir proposer un outil de pilotage de la décision plutôt que de conformation à des règles comptables. C'est l'apport principal de la méthode ABC qui selon nous vise à contribuer à l'émancipation de la comptabilité de gestion, dans l'esprit des travaux de Johnson et Kaplan (1987).

Les applications ABC observées veulent aussi introduire de la modularité dans les systèmes analytiques des entreprises et élargir leur périmètre (spatial et temporel). Ces techniques témoignent de la recherche par le management d'un accroissement des apprentissages, des

capacités créatrices et du dialogue dans les organisations. L'étude de cas proposée va en ce sens et témoigne d'un système ABC simplifié non dénaturé.

Il serait pertinent de mener des études exploratoires dans d'autres organisations afin d'approfondir notre analyse sur les évolutions en matière de comptabilité de gestion et leur impact sur la diffusion des connaissances. Une étude est par exemple en cours au sein d'ERDF Bourgogne. L'ABC en construction s'inscrit dans une logique de pilotage économique et s'appuierait sur une logique à base d'équivalent-temps.

## Références bibliographiques

Antos J. et Brimson J.A. (1999), *Driving Value Using Activity-based-Budgeting*, John Wiley & Sons, New York.

Argyris Ch. Et Schön D.A. (1978), *Organizational Learning, Readings*, Addison-Wesley Publishing Company.

Berland N. (2004), « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », *Finance, Contrôle, Stratégie*, décembre.

Berliner C. et Brimson J. (1988), *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, Harvard Business School Press, Boston.

Bouquin H. (2006), *Comptabilité de gestion*, 4<sup>e</sup> édition, Economica, Paris.

Brimson J.A. (1998), « Feature costing: beyond ABC », *Journal of Cost Management*, January-February, pp. 6-12.

Bruggeman W. et al. (2005), « La contribution d'une nouvelle méthode à la modélisation des coûts : le Time-Driven ABC. Le cas d'une société de négoce », *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Lille, mai, 26 p.

Caglio A. et Ditillo A. (2008), « A review and discussion of management control in inter-firm relationships : Achievements and future directions », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 33, pp. 865-898.

Charreaux G. (2004), « Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », *Working Papers FARGO*, n° 1040101 (<http://www.u-bourgogne.fr/LEG/wp/1040101.pdf>).

Charreaux G. (2002), « Variation sur le thème : à la recherche de nouvelles fondations pour la finance et la gouvernance d'entreprise », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, n° 3, pp. 5-68.

Cokins G. (2002), « Integrating Target Costing and ABC », *Journal of Cost Management*, July-August, pp. 13-22.

Cooper R. et Kaplan R.S. (1999), *The Design of Cost Management Systems*, Prentice Hall, New Jersey.

Cooper R. et Kaplan R.S. (1988), « Measure costs right: make the right decisions », *Harvard Business Review*, September-October, pp. 93-103.

Cooper R. et Slagmulder R. (2004), « Interorganizational cost management and relational context », *Accounting, Organization and Society*, vol. 29, pp. 1-26.

Datar S. et Gupta M. (1994), « Aggregation, Specification and Measurement Errors in Product Costing », *The Accounting Review*, vol. 69, n° 4, pp. 567-591.

Friedl G. et al. (2005), « Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting », *Strategic Finance*, June, pp. 56-61.

Freeman R.E. (1984), *Strategic Management: a stakeholder approach*, Pitman, Boston.

Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, 7e édition, Economica, Paris.

Gervais M. et Lesage C. (2006), « Retour sur l'imputation des charges indirectes en comptabilité de gestion : comment bien spécifier les activités et leurs inducteurs ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 12, vol. 1, pp. 85-101.

Hopwood A.G. (1996), « Looking across rather than up and down: On the need to explore the lateral processing of information », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, pp. 589-590.

Hornigren C.T. et al. (2006), *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, 12<sup>th</sup> Edition, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey.

Horvath P. et al. (1998), « Linking target costing to ABC at a US automotive supplier », *Journal of Cost Management*, vol. 12, n° 2, pp. 16-24.

Johnson H.T. et Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting Systems*, Harvard Business School Press, Boston.

Johnson H.T. (1988), « Activity based information: a blueprint for world class management-accounting », *Management Accounting*, June, pp. 23-30.

Kaplan R.S. et Anderson S.R. (2004), « Time-Driven Activity Based Costing », *Harvard Business Review*, vol. 82, n° 11, pp. 131-138.

Kaplan R.S. et Anderson S.R. (2007), *Time-driven Activity-based Costing*, Harvard Business School Press, Boston.

Keys D.E. et van der Merwe A. (2002), « The case for RCA... », *Strategic Finance*, vol. 83, n° 10 et 11.

La villarmois O. (de) et Levant Y. (2007), « Le Time-Driven ABC : la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents – un essai de positionnement », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 10, n° 1, pp. 149-182.

Lebas M. (1991), « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue Française de Comptabilité*, n° 226, septembre, pp. 47-63.

Lebas, M. (1999), « Which ABC? Accounting Based on Causality Rather than Activity-Based Costing », *European Management Journal*, vol. 17, n° 5, pp. 501-511.

Maskell B.H. et Baggaley B. (2003), *Practical Lean Accounting. A proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise*, Productivity Press.

Mc Nair C.J. et al. (2006), « Customer-driven lean cost management », *Cost Management*, November-December, pp. 9-21.

Mévellec P. (2005), *Les systèmes de coûts. Objectifs, paramètres de conception et analyse comparée*, Dunod, Paris.

Simons R.L. (1995), *Levers of Control*, Harvard Business School Press, Boston.

Shank J.K. et Govindarajan V. (1993), *Strategic Cost Management: the new tool for competitive advantage*, Free Press, New York.

Silvi et al. (2008), « SCM and lean thinking: A framework for management accounting », *Cost Management*, January/February, pp. 11-20.

Thomas C. et Gervais M. (2008), « Le problème du regroupement des activités dans la modélisation ABC », *Journées des IAE*, 23 p., Lille, septembre.