

# LES PARAMETRES DE CONCEPTION DES SYSTEMES DE COUTS ETUDE COMPARATIVE.

**Pierre Mévellec**, Professeur IAE-Université de Nantes, CRGNA, rue de la Censive du Tertre  
44322 Nantes cedex 3 Tel 02 40 14 12 20, [mevellec@iae.univ-nantes.fr](mailto:mevellec@iae.univ-nantes.fr)

## Résumé

Cela fait maintenant 10 ans que dans les pays industrialisés la révolution de l'ABC est annoncée. Pourtant il faut bien le constater la diffusion de cette nouvelle approche des coûts est lente et qu'elle est loin d'avoir supplanté les systèmes de coûts directs dans le monde anglo-saxon et les systèmes de coûts complets en France

Mots clés : ABC, systèmes de coûts, conception

## Abstract

For 10 years now, the ABC revolution is announced in the industrialized countries. However one has to admit, the diffusion of this new approach is slow and it is far from having supplanted the systems of direct costs in the Anglo-Saxon world and the full cost systems in France.

Keywords : ABC, Cost systems, system design

Cela fait maintenant 10 ans que dans tous les pays industrialisés la révolution de l'ABC est annoncée par la littérature spécialisée en matière de contrôle de gestion. Pourtant il faut bien le constater la diffusion de cette nouvelle approche des coûts est lente et qu'elle est loin d'avoir supplanté les systèmes de coûts directs dans le monde anglo-saxon et les systèmes de coûts complets en Europe continentale et en France en particulier. Le nombre d'entreprises ayant fait de l'ABC leur unique référence au niveau global n'est pas connu, mais sur la base de toutes les études disponibles et de nos contacts personnels, ce nombre est très vraisemblablement inférieur à 5%. Paradoxalement les implantations les plus réussies et les plus complètes ne concernent que les entités industrielles des entreprises alors que l'analyse d'activités était annoncée comme devant s'attaquer aux fonctions autres que la production ! Même s'il faut prendre le résultat des enquêtes postales sur le sujet avec beaucoup de précaution on constate, au Royaume Uni en particulier (INNES, J. MITCHELL, F. 2000), que nombre d'entreprises qui disaient pratiquer l'ABC il y a quelques années l'ont abandonné. Mais parallèlement le nombre de projets d'industrialisation de maquettes déjà existantes s'accroît si l'on en juge par la diffusion des logiciels spécialisés. La situation est loin d'être claire, mais autre paradoxe, les recherches académiques si nombreuses sur le sujet jusqu'aux

années 98, se font plus rares. Un recensement, effectué par M. GOSSELIN (2001) sur les années 1990/2000, montre que sur les 32 articles publiés dans les revues académiques, 26 l'avaient été avant 98. Depuis cette date il faut mentionner 1 article en 98 (KRUMWIEDE, K.R.), 3 en 99 (CLARKE et al ; GROOT, T.L. ; ANDERSON, S.W. et YOUNG, S.M. ; MALMI, T.) et un en 2000 (GOSSELIN, M.). L'effet de mode dénoncé au début des années 90 par certains chercheurs ne serait-il pas aussi important du côté des chercheurs que du côté des entreprises ! Les premiers délaissant le sujet au moment où l'éventuel effet de mode qui a pu exister chez les seconds fait place à un réel investissement. En dehors des travaux pionniers publiés à la fin des années 80 (KAPLAN R. et JOHNSON, 1987 ; COOPER R ; 1988-89.) les recherches n'ont jamais abordé sérieusement ni les aspects techniques ni leurs soubassements théoriques, laissant à la pratique le soin d'élaborer par une succession d'essais-erreurs une éventuelle « meilleure pratique » (KAPLAN R. 1999) Toutes les études réalisées sur l'ABC, sans exception, y compris l'étude de cas, abondamment citée, d'ANDERSON (1995) font l'impasse sur les modalités de construction des systèmes. Ceci n'est compréhensible que si l'on fait soit l'hypothèse qu'il n'existe qu'une solution technique laquelle aurait été définie de manière absolue à la fin des années 80, soit que les modalités techniques sont sans influence sur l'apport potentiel du nouveau système. Le seul énoncé de ces hypothèses montre combien elles sont inacceptables. Les solutions techniques visibles sur le terrain sont multiples et ne sont pas sans impact sur l'acceptation des nouveaux systèmes et l'utilisation des informations qui en découlent. Jusqu'à ce jour, les études portant sur la diffusion de l'ABC ont porté sur le contexte (CLARKE et al 1999), la stratégie et la structure (GOSSELIN M. 1997, 2000), le processus d'implantation (ANDERSON S.W. 1995 ; KRUMWIEDE K.R. ; 1998) mais jamais sur le contenu technique de la méthode déployée. Il apparaît urgent de décrypter les fondements théoriques de ces solutions si l'on veut comprendre ce qui fait le succès de certaines et conduit d'autres à l'échec. L'ambition n'est pas, ici, de proposer une solution théorique mais de rendre visible les problèmes théoriques qui se cachent derrière les multiples choix techniques nécessaires lors de la mise en place d'un nouveau système de coûts. A cette fin nous examinons les trois grandes familles de coûts : complet, direct et à base d'activités et de processus. Pour chacun d'entre eux neuf paramètres de conception seront analysés. Ils sont reclassés en trois grandes catégories, qui comme toutes catégories sont discutables, les paramètres spatiaux, les paramètres humains et les paramètres logiques.

# 1 Les paramètres spatiaux

Les trois dimensions examinées dans ce point sont successivement le périmètre, la maille d'analyse et le nombre de niveaux.

## 1.1 Le périmètre

Pour que la comparaison entre les systèmes ait un sens il faut accepter l'idée que les trois systèmes s'appliquent au même périmètre. Celui-ci concerne généralement une unité économique. On notera néanmoins qu'un système de coût complet à tendance à couvrir l'ensemble des fonctions de l'organisation alors qu'un système de coût direct se focalise plus généralement sur la fonction de production, les autres fonctions relevant de la catégorie des coûts indirects. Les systèmes à base de coûts et de processus visent à analyser l'organisation dans son ensemble et, de ce fait, ont naturellement un périmètre identique à celui des systèmes de coûts complets.

## 1.2 La maille d'analyse

Les véritables divergences entre les trois systèmes se manifestent pleinement au niveau de la maille d'analyse. En allant du plus simple au plus complexe nous avons les systèmes de coût direct, les systèmes de coût complet et les systèmes à base d'activités et de processus.

Dans les systèmes de coût direct la maille d'analyse est fournie par le produit dans sa décomposition technique. La maille ultime est constituée des composants ou matières et des opérations gammées ou rendues directes par un système de pointage.

Dans les systèmes de coût complet on retrouve ces mêmes mailles d'analyse pour le produit. Mais elles sont complétées par une seconde catégorie qui a pour rôle de capter les charges indirectes pour pouvoir les déverser sur le produit. En la matière il n'existe pas de règle stricte, mais la pratique la plus courante consiste à calquer la maille d'analyse de ces charges sur la structure hiérarchique de l'entreprise. On rencontre des systèmes « extrêmes » dans lesquels la maille d'analyse des charges indirectes est identique à celle des charges directes, tout est analysé au poste de travail, inversement on en rencontre également avec un seul centre de traitement des charges indirectes ce qui les rend très proches des systèmes de coûts directs. Mais ce qui est important à noter ici, c'est qu'au-delà de la diversité des choix des mailles d'analyse celles-ci sont toujours visibles dans l'organisation, soit dans l'organisation physique soit dans l'organisation hiérarchique. Il y a donc peu d'ambiguïté pour le concepteur de système de coûts.

Dans les systèmes à base d'activités et de processus, l'analyse de la nomenclature technique est maintenue et est complétée par une nouvelle maille d'analyse qui comme le nom du système l'indique est l'activité. Celle-ci doit être définie par le concepteur car elle n'est que très exceptionnellement visible dans l'organigramme. Cette définition est la source des premières difficultés. Deux catégories de problèmes sont à résoudre : le mode de constitution de l'activité et sa taille. Là encore nous pouvons nous référer à des situations extrêmes.

- A une extrémité du continuum nous trouvons d'activité réduite à une opération ou une tâche très parcellaire et spécialisée. Cette situation se rencontre en particulier dans les entreprises et organisations de services. Sur cette base le système de coûts à base d'activités et de processus s'apparente très rapidement d'un système de coût direct, et le système lui-même relève plus de la gestion de production que de la gestion générale.
- A une autre extrémité nous avons des activités, en petit nombre, constituées à partir de tâches similaires réalisées en différents endroits de l'organisation. Un exemple typique est constitué par l'agrégation de l'ensemble des opérations de contrôle de qualité au sein de l'activité « contrôle de qualité ». Il y a recombinaison d'une fonction par intégration de tâches qui tout en étant fonctionnellement liées ne l'étaient pas hiérarchiquement. Dans ce cas le système obtenu, même s'il diffère par la composition de la maille d'analyse (plus large), rappelle très directement les systèmes de coûts complets structurés par la vision fonctionnelle des organisations.
- Entre ces deux solutions dont l'aspect novateur est plus dans la forme que dans le fond nous trouvons une autre solution. L'activité est définie au sein des centres de responsabilité existant sur la base d'une compétence partagée résultant en une production mesurable. En terme de taille, l'activité est inférieure ou égale à un centre de responsabilité. Elle n'agrège jamais des tâches relevant de centres de responsabilité différents. Ce qui différencie fondamentalement cette solution de la première c'est que c'est la compétence et non sa production qui fonde l'activité. Une équipe polyvalente dans le traitement de dossiers de prêts immobiliers ne sera pas scindée en trois activités distinctes sous prétexte qu'il existe trois catégories très distinctes de prêts, collectivités, promoteurs, personnels. Ce qui la différencie de la seconde solution c'est le respect de la responsabilité hiérarchique. Il n'y a pas ici de recombinaison de périmètre de responsabilité sous couvert de similitude fonctionnelle.

### 1.3 Le nombre de niveaux de déversement

Le troisième paramètre de conception est constitué du nombre de niveaux dans l'architecture du système. Le système de coût direct est le plus simple avec un seul niveau d'analyse, les ressources sont consommées directement par les objets. Bien évidemment la nomenclature technique peut être à plusieurs niveaux mais du point de vue de la complexité du calcul de coût ces niveaux ne posent aucun problème de traitement, il s'agit d'un simple mécanisme d'agrégation/désagrégation.

Les deux autres systèmes sont à plusieurs niveaux et dans leur forme canonique sont tout à fait similaires de ce point de vue. Les ressources sont affectées aux mailles d'analyse puis dans un second temps ces mailles d'analyse sont consommées par les objets de coût. Dans la pratique, rares sont les systèmes qui se contentent de ces deux niveaux d'analyse. Dans un système de coûts complets certaines sections ou centres d'analyse ne sont pas consommés directement par les produits et doivent de ce fait être reventilés, il s'agit des centres auxiliaires. Le nombre de niveaux de reventilation et les mécanismes utilisés à cet effet sont autant de caractéristiques spécifiques à chaque organisation. Pour ce qui nous concerne ici, l'important est de noter la non limitation technique du nombre de niveaux et l'aboutissement de la cascade de déversement sur des mailles d'analyse présentes dès le premier niveau et en relation directe avec les produits, condition nécessaire pour que le coût de ces derniers soit complet.

Dans les systèmes à base d'activités et de processus, deux optiques ont cours. La première est identique dans son architecture à celle qui organise les systèmes de coûts complets. La grande différence par rapport à ces derniers est le non déversement final sur un objet de coût unique, et en conséquence la disparition de la notion de coût complet de produit. La seconde démarche consiste à intercaler entre les activités et les objets de coûts une nouvelle couche d'analyse, celle des processus. Un processus est défini comme la réunion d'activités complémentaires, généralement réalisées dans des centres de responsabilité différents mais concourant toutes à la réalisation d'une production finale commune, porteuse de valeur (MEVELLEC, 1998). Les activités de soutien dédiées et les activités correspondant à des dysfonctionnements dans la production désirée sont agrégées au sein d'un même processus. A titre d'exemple le processus gestion des expéditions comprendra outre toutes les activités nécessaires à l'expédition, préparation des expéditions, palettisation, le chargement des camions, l'activité de contrôle des bons de livraison et l'activité de suivi des livraisons. C'est au niveau du processus que la notion de transversalité est introduite dans le calcul économique et non au niveau de l'activité.

Comme toutes les activités de soutien ne sont pas dédiées certaines doivent être traitées dans des processus de soutien qui sont consommés par les autres processus comme dans les systèmes de coûts complets traditionnels. La grande différence par rapport à ces derniers est ici double, d'une part l'introduction de la transversalité, et d'autre part la caractérisation des processus par une production porteuse de valeur. Cette dernière qui n'est pas exclusivement consommée par des produits et permet ainsi l'analyse de multiples objets comme le client, le domaine stratégique, etc.

Au terme de cette première analyse portant sur les aspects spatiaux de la démarche de construction de systèmes de coûts nous aboutissons au tableau de synthèse suivant. Il souligne largement la proximité formelle des systèmes de coûts complets et des systèmes de coûts à base d'activités et de processus. Mais nous avons vu que cette proximité formelle cachait des différences majeures en matière de maille d'analyse et de construction des différents niveaux d'analyse.

**Tableau 1 : Paramètres spatiaux**

<b>Paramètres</b>	<b>Systèmes de coût complet</b>	<b>Système de coût direct</b>	<b>Système de coût à base d'activités et de processus</b>
<b>Périmètre</b>	Ensemble de l'organisation	Fonction de production	Ensemble de l'organisation
<b>Maille d'analyse</b>	Ensemble de l'organisation + centres de responsabilité	Nomenclature et gamme opératoire	Nomenclature technique + Activités
<b>Nombre de niveaux</b>	Multiples	Unique	Multiples

## **2 Les paramètres humains**

S'agissant d'organisations humaines, les paramètres spatiaux se combinent en permanence avec la dimension humaine des organisations. Pour une large part, elles sont inséparables. C'est uniquement dans l'espoir d'en clarifier l'exposition qu'elles sont ici séparées. Les trois

dimensions examinées dans ce point sont successivement la construction des mailles d'analyse, la responsabilité comptable et la collecte de l'information

### **2.1 La construction de la maille d'analyse**

Comme souligné plus haut, l'un des points capitaux qui séparent les systèmes dits « traditionnels » des systèmes à base d'activités et de processus tient à la construction de la maille d'analyse « activité ». Alors que les sections ou centres d'analyses sont visibles dans la structure, l'activité doit être construite. Cette construction suppose une relation forte entre le concepteur du nouveau système et les membres de l'organisation. Ce n'est que par un dialogue direct avec les opérationnels que la notion d'activité peut être construite. L'activité représente une unité de gestion perçue par ceux qui en sont membres et non décrétée par une instance supérieure. Ce point marque une rupture considérable dans la conception des systèmes de coûts et plus largement de contrôle de gestion. Ces derniers ne postulent plus l'organisation mais la co-construisent avec ceux qui en sont la chair. Il est impossible de construire un système de coûts à base d'activités et de processus en paramétrant dans le silence de son bureau un logiciel spécialisé. Comme suggéré plus haut l'architecture s'appuie sur deux couches : les activités et les processus. La constitution de ces deux couches met en relation le concepteur avec la base opérationnelle de l'organisation (pour les activités) et avec le sommet hiérarchique (pour les processus) En effet l'assemblage des activités en processus pour comprendre comment l'organisation crée de la valeur opère un rapprochement de l'opérationnel et du stratégique et nécessite l'engagement de la direction porteuse des ambitions stratégiques. Comme on le voit c'est donc l'ensemble de la structure humaine qui est mobilisée pour la construction des systèmes à base d'activités et de processus alors que seul le service de contrôle de gestion est impliqué dans la conception des systèmes traditionnels.

### **2.2 La responsabilité comptable**

La mise en place d'un système de coûts ne s'imagine pas sans action sur ces derniers. L'action est liée à la responsabilité, ce concept ne peut donc être ignoré lors de la conception des systèmes de coûts. Comme nous l'expliquons ci-après, sur cette dimension également les trois systèmes sont très différents.

Dans les systèmes de coûts directs, on peut pratiquement dire qu'il y a déconnexion entre la responsabilité de l'action sur les coûts et le système de coûts lui-même. Le principe de responsabilité comptable s'exprime dans le système budgétaire, lequel fait toute sa place aux charges indirectes non incluses dans le périmètre du système de coûts.

Inversement dans les systèmes de coûts complets, il y a une confusion entre l'architecture du système de coûts et la déclinaison de la responsabilité comptable. Les sections ou centres de responsabilité qui constituent les mailles de base du système sont aussi le lieu où s'exprime la responsabilité comptable. Il est fréquent de constater que dans ces centres les charges directes et les charges indirectes sont cumulées, les bases d'allocations véhiculant l'ensemble sous la forme de taux « chargés ». Le fait que l'architecture du système de coûts épouse la structure fonctionnelle et hiérarchique, permet au principe de responsabilité de s'appliquer simultanément dans l'ensemble des dimensions de la vie de l'organisation, l'aspect comptable n'étant qu'une des dimensions parmi d'autres.

Dans les systèmes à base d'activités et de processus la situation est bien plus complexe. Tout d'abord la mise en place d'un tel système ne remet absolument pas en cause la structure hiérarchique, celle-ci reste présente comme dans le système de coût complet. Mais s'y ajoute une autre dimension celle de l'activité et plus encore celle des processus. L'activité étant reconnue comme le premier niveau de production est également le siège normal d'actions sur les consommations de ressources. Si l'activité est interne à un centre de responsabilité, il y a peu de place pour le conflit. Soit le responsable du centre assume également la responsabilité des activités qui sont présentes dans son périmètre et on revient au cas précédent. Soit, il délègue la responsabilité de l'action au niveau de l'activité. Mais dans ce cas nous restons également dans la configuration précédente, avec un niveau hiérarchique supplémentaire. Si l'activité a été définie par l'addition de tâches ou d'opérations réalisées dans des centres différents et nombreux, la probabilité est grande que l'inaction en soit la résultante (BERTRAND, 2001). Plutôt que de s'engager dans des conflits inter-centres, les responsables concernés, jugés sur leurs périmètres, laisseront vivoter la notion d'activité dans le système d'information mais n'en feront jamais leur lieu de gestion.

Au niveau du processus les mêmes phénomènes sont probables. Si le processus résulte de l'addition d'activités similaires, reconstituant ainsi une grande fonction, soit le responsable fonctionnel s'arroge la responsabilité transversale avec de forts risques de conflits de territoire, soit, il se contente de sa vision traditionnelle, laissant la notion de processus vide de sens pour l'action.

Par contre si le processus résulte de l'assemblage d'activités complémentaires débouchant sur une production porteuse de valeur, alors on peut voir émerger la notion de responsabilité de coordination transversale. Celle-ci est de nature différente de la responsabilité hiérarchique. Pour faire simple nous pouvons dire que le responsable hiérarchique met à disposition les ressources (la capacité) tandis que le responsable de processus met en œuvre les ressources

nécessaires (utilisation) Loin d'être antagonistes ces deux notions de responsabilité se complètent, tout en complexifiant le management.

### **2.3 La collecte de l'information**

Enfin on ne peut passer sous silence le rôle du facteur humain dans la collecte de l'information nécessaire au bon fonctionnement des systèmes de coûts. Dans les systèmes de coûts directs se rôle est nul dans la mesure ou les informations prises en compte dérivent de la comptabilité financière « les prix » et de la gestion de production « les quantités » Selon de degré d'automatisation de la saisie des quantités de temps et de matières le personnel peut avoir une influence sur les données mais son rôle reste marginal. Dans les systèmes de coûts complets, la situation est plus ambiguë. Très souvent les unités d'œuvre des sections servent également de mesure de performance. Comme l'une des unités d'œuvre les plus couramment utilisée et l'heure de main d'œuvre directe, le comptage de cette dernière devient un enjeu de pouvoir considérable. La mise en place et l'évolution des conventions relatives à la définition de la main d'œuvre directe peut mettre en péril la pertinence de l'information produite par le système. Rappelons pour mémoire le cas de la transformation des heures des régleurs, liées à la série, en heure de main d'œuvre directe en divisant leur nombre par la taille de la série. La nécessité de pointer l'ensemble des heures sur une destination analytique conduit également à affaiblir la qualité de l'information dans la mesure où personne ne fera jamais apparaître de temps non utilisé. L'existence de destinations plus « intéressantes » du point de vue de la performance induit des biais indiscutables dans la collecte de l'information fragilisant l'information produite.

Dans les systèmes à base d'activités et de processus, l'adoption de mesure de production comme base d'allocation des coûts des activités enlève à la main d'œuvre son rôle central. En ce sens on doit normalement gagner en fiabilité sur les informations issues du système. Par ailleurs les mesures de performance sont en principe différentes des inducteurs, là encore on peut espérer une meilleure information. Mais il existe un point délicat. Le fait que les activités soient, dans la très grande majorité des cas, une partition d'un centre de responsabilité nécessite la ventilation entre les activités des ressources humaines. Cela ne peut être fait que sur une base déclarative dès lors qu'une personne participe à plusieurs activités. Pour éviter les biais liés aux déclarations individuelles il faut chercher à configurer des activités dont l'essentiel des ressources humaines est constitué de personnes à plein temps et non de pourcentages de temps dont la fiabilité est on ne peut plus aléatoire. On retrouve ici le problème déjà soulevé, celui de la compétence. Si la compétence est multiple, il ne faut pas faire autant d'activités que de facettes à la compétence mais au contraire rechercher une

mesure commune aux multiples compétences si on veut une information fiable sur les ressources.

**Tableau 2 : Paramètres humains**

<b>Paramètres</b>	<b>Systèmes de coût complet</b>	<b>Système de coût direct</b>	<b>Système de coût à base d'activités et de processus</b>
<b>Construction des mailles d'analyse</b>	Liées aux produits et visibles dans la structure	Liées aux produits	Crées avec la base opérationnelle et le sommet stratégique
<b>Responsabilité comptable</b>	Hiérarchique et fonctionnelle	Hiérarchique et fonctionnelle	Hiérarchique, fonctionnelle et transversale
<b>Collecte de l'information</b>	Très nombreux biais en raison de la place centrale de la MOD	Gestion de production et comptabilité financière	Peu de biais si les activités sont construites sur la base des compétences

### 3 Les paramètres logiques

Il nous reste maintenant à examiner les principes qui permettent l'organisation des traitements, et la production de l'information par les systèmes de coûts. Aux deux dimensions habituellement citées, la causalité, la traçabilité nous en ajoutons une troisième qui bien que toujours présente reste le plus souvent implicite : le principe de rationalité.

#### 3.1 La causalité

La comptabilité de gestion fait partie des outils de gestion et à ce titre elle est intimement liée à l'action. Or qui dit action suppose la capacité à relier cause et conséquence lors de l'analyse d'une situation. Le potentiel d'aide à la gestion d'un système de coûts est fonction de sa capacité à modéliser fidèlement les liens de causalité entre la consommation de ressources et les productions. Nos trois systèmes intègrent de manière fort différente ce principe de causalité. Dans le système de coûts directs la causalité est stricte, elle établit une liaison proportionnelle entre le montant des charges directes et le volume de production. Dans les systèmes dits « évolués » cette relation au volume est complétée par une relation de causalité

directe à certains produits qui nécessitent des charges fixes. Par définition les charges indirectes sont hors du champ de toute analyse dans le système de coûts.

Dans les systèmes de coûts complets la recherche de causalité est plus large. En effet les charges accumulées dans les sections ou centres d'analyse sont rapportées à une base d'allocation qui en théorie doit rendre compte de l'évolution de la consommation de ressources au sein des centres. Deux phénomènes viennent limiter très fortement ce principe. Dès lors que l'on se trouve face à un système dans lequel il y a des répartitions entre sections les causalités locales s'entremêlent et au final la relation de causalité entre le volume de la base d'allocation et le montant de charges accumulées s'avère très incertaine (BOUQUIN, 1997). C'est d'ailleurs tout à fait logique dans la mesure où les bases d'allocation sont reliées aux produits. L'existence d'une relation de proportionnalité entre la base et les charges indiquerait une relation entre les charges indirectes et les produits et on se retrouverait dans un système de coûts directs.

Dans les systèmes à base d'activités et de processus le principe de causalité est général mais à la différence de ce qui est recherché dans les deux autres systèmes, la causalité n'est pas unique (le produit) mais multiple (les inducteurs). Nous n'avons plus de relation de causalité globale mais une multiplicité de relations causales locales. Nous pouvons également indiquer que cette causalité est analysée sous deux horizons temporels (MEVELLEC, 1995). Au sein des activités la relation de causalité est de court terme (la production mesurée par l'inducteur d'activité, nombre de réceptions par exemple) au sein des processus la relation est de long terme car ce qui est pris en compte ici est une dimension de la complexité du fonctionnement de l'organisation (nombre de références approvisionnées par exemple), dimension qui ne peut évoluer que sur une période de temps relativement longue. La causalité est aussi modélisée sur deux horizons spatiaux puisque dans l'activité, la causalité est locale et dans les processus elle est transversale. La contrepartie dans la finesse de l'analyse est dans la difficulté d'utilisation des différents leviers d'action mis en évidence.

### **3.2 La traçabilité**

La traçabilité, concept hérité de la gestion de production, indique la capacité du système de suivre le cheminement des ressources de leur entrée dans l'organisation à leur sortie sous forme de produits ou services. Dans les systèmes de coûts complets la traçabilité est totale puisque l'ambition du système est de ventiler l'ensemble des ressources consommées sur l'ensemble des productions vendues ou stockées. L'existence d'un réseau d'analyse de gestion qui formalise l'ensemble des relations entre ressources et sections, entre section, ainsi

que le positionnement des comptes de stocks permet effectivement cette traçabilité. On notera néanmoins qu'elle est d'autant plus facile à utiliser qu'il n'y pas de comptes de stocks.

Dans les systèmes de coûts directs la traçabilité est réduite aux charges directes. Il y correspondance entre traçabilité et causalité, alors que les deux principes ont une application largement déconnectée dans les systèmes de coûts complets.

Dans ces deux systèmes la traçabilité est organisée en fonction des produits, uniques objets de coûts.

Dans les systèmes à base d'activités et de processus la traçabilité est totale, mais à géométrie variable. Elle est totale dans la mesure où la mise œuvre du principe de causalité nous permet de relier toutes les consommations de ressources à une activité puis à un processus et/ou un objet. Mais cette traçabilité est à géométrie variable dans le sens où les objets de coûts étant multiples, aucun ne peut prétendre être le réceptacle de l'ensemble des consommations. La traçabilité bien que totale, s'organise comme dans les systèmes de coûts directs, elle va de pair avec la causalité. Cela permet de dire que les systèmes de coûts à base d'activités et de processus sont à la fois des systèmes de coûts directs (causalité et traçabilité allant de pair) et des systèmes de coûts complets (toutes les ressources consommées par un objet sont retracées sur cet objet)

### **3.3 Le principe de rationalité**

Le dernier principe qui reste à évoquer concerne non plus les ressources et leur comportement et leur circulation mais les objets de coûts eux-mêmes. Ces derniers justifient l'existence des systèmes de coûts et ne peuvent être ignorés lors de la conception. Mais alors que tout ce qui a été évoqué jusqu'à présent relève uniquement de l'intérieur de l'organisation, nous prétendons que pour ce qui concerne les objets de coûts nous devons prendre en considération l'extérieur. Cette intrusion de l'extérieur dans l'intérieur vient du fait que l'objet de coûts n'a d'intérêt qu'en tant qu'objet de marge (LORINO, 1996) Or la marge suppose la confrontation de l'intérieur (les coûts) à l'extérieur (la valeur), la thèse défendue ici est que la pertinence d'un système de coûts s'apprécie dans la cohérence entre les modalités de construction des objets de coûts et les modalités de construction de la valeur dans l'environnement (MEVELLEC, 1998)

Deux éléments sont à prendre en considération à cet effet, d'une part le support de la valeur et d'autre part ses fondements. Dans les systèmes de coûts complets et de coûts directs le support reconnu est identique, il s'agit du produit physique. C'est l'unique objet de coût et l'unique objet de marge. Par contre ces deux systèmes divergent fondamentalement sur le fondement de la valeur portée par le produit. Dans le cas des systèmes de coûts complets la

valeur est produite en interne dans la fonction de production et essentiellement par le travail direct. Le marché doit reconnaître cette valeur en acceptant de payer un prix supérieur ou égal au coût des produits. C'est le fondement de l'analyse microéconomique depuis les classiques qu'ils soient libéraux ou marxistes. Le travail (ou les coûts de production) est la source de la valeur et tout naturellement l'ensemble des charges doit s'accumuler sur les ressources consommées au sein de la production. Les charges indirectes sont rapportées aux ressources principales que sont les consommations de matières et les heures (ou leur montant) de main d'œuvre directe. Le fait de retrouver dans pratiquement tous les systèmes de coûts industriels les deux bases d'allocation que sont les montants de consommation matières et les heures de main d'œuvre directe s'avère d'une très grande pertinence dans un environnement qui fait du physique consommé et du travail incorporé, les bases de la valeur socialement reconnue.

Dans les systèmes de coûts directs, ces bases sont rejetées au profit de la valeur d'échange. Ce n'est plus l'intérieur qui détermine la valeur, c'est au contraire le marché qui donne la valeur à travers le prix de marché. Dans ces conditions pour que le système de coûts reste pertinent, il lui faut se restreindre à la partie du coût des produits (les seuls véhicules de la valeur) qui est elle-même directement déterminée sur le marché. En clair cette situation enlève tout intérêt à des répartitions de charges sur la base de logiques internes, ces dernières conduisant à des résultats déconnectés du marché. Le périmètre de calcul de coût est tout naturellement restreint aux consommations matières et à la main d'œuvre directe, les seuls éléments de coûts qui soient traçables directement aux produits physiques et dont l'évaluation par le marché est accessible. La marge contributive des produits compare bien des éléments construits sur la même logique, celle de la valeur d'échange dictée par le marché.

Dans les systèmes de coûts à base d'activités et de processus on abandonne l'idée que le produit physique est le support unique de la valeur, c'est en fait un composite de physique et d'immatériel qui est le support de la transaction entre l'organisation et l'environnement. Cette part d'immatériel fait que les transactions sont de plus en plus individualisées, rendant la référence à une détermination externe de la valeur de plus en plus délicate. En l'absence de cette référence externe claire, on en vient à l'idée d'une co-construction de la valeur au cours de l'échange.

L'éclatement de la valeur en attributs physiques et immatériels nous conduit à vérifier que les périmètres d'analyse des charges (activités/processus) nous permettent de penser simultanément, au niveau adéquat le coût et la valeur. Si la taille des lots est déterminée pour les besoins d'optimisation des moyens de production, le coût de gestion des lots relève du coût de production des produits ou de leurs sous-ensembles. Si ce sont les clients qui

déterminent la taille des lots alors les coûts de gestion engendrés relèvent du coût du service fourni au client et ne doivent pas être rattachés au produit mais directement au client (COOPER & KAPLAN, 1997) Cette analyse justifie également l'incorporation des activités de contrôle, de soutien, de retouches, de réclamations au sein des processus qui sans eux ne pourrait délivrer la valeur attendue par l'environnement. Causalité traçabilité et principe de rationalité sont intimement liés dans la construction des objets qui seront le support de l'analyse de gestion.

Mais la combinaison du fait que le coût interne ne donne pas la valeur et que la transaction soit de plus en plus individualisée par des services spécifiques fait de la valeur une grandeur incertaine qui ne sera révélée qu'au moment de la transaction. Ce phénomène a largement été débattu par les stratèges qui parlent de la concurrence hors prix (BRECHET, 1996) Autrement dit, pas plus le prix que coût ne donnent la valeur. A l'inévitable incertitude sur les coûts unitaires répond une incertitude sur la perception de la valeur des attributs par le partenaire à l'échange. Le rôle du système de coûts en est changé. Il ne dit plus la valeur, il ne dit pas non plus si l'organisation consomme de manière efficace ses ressources, il aide l'organisation à expliciter le niveau de valeur attendu du bouquet d'attributs qu'elle produit en offrant des bases multiples et différenciées (les inducteurs de processus) pour une négociation.

**Tableau 3 : Paramètres logiques**

<b>Paramètres</b>	<b>Systèmes de coût complet</b>	<b>Système de coût direct</b>	<b>Système de coût à base d'activités et de processus</b>
<b>Causalité</b>	Faible	Limitée	Totale
<b>Traçabilité</b>	Totale	Limitée	Spécifique
<b>Principe de rationalité</b>	Valeur interne	Valeur externe	Valeur co-construite

## **Conclusion**

Si nous reprenons l'ensemble des paramètres qui viennent d'être passés en revue il devient clair que la construction d'un système de coûts à base d'activités et de processus est d'une complexité redoutable en comparaison de la construction d'un système en coûts directs ou en coûts complets. Cette complexité ne peut être surmontée que si le concepteur (collectif) fait l'investissement nécessaire à la configuration cohérente de l'ensemble de ces paramètres. Un tel travail ne peut être réalisé en se contentant de la lecture technique et simpliste des

systèmes à bases d'activités et de processus. Il nécessite au contraire un investissement important en formation et débats internes sur des sujets aussi éloignés de la technique comptable que la stratégie, le style de management, la théorie de la valeur. Il n'existe pas de « meilleur » système mais seulement des systèmes plus cohérents sur le plan interne et plus pertinents sur le plan externe. La reconstruction d'un système de coûts suppose de relever ce double défi en prenant en considération les paramètres de conception interne et les paramètres de conception liés à l'externe comme nous avons essayé de le montrer dans ce texte. Il s'agit au travers de cette démarche de construire un outil de gestion capable de contribuer à la gestion de la complexité et non de masquer cette complexité par un système simple. Au-delà de sa construction se profile un nouveau défi qui est celui de son utilisation qui suppose l'apprentissage et la pratique de logiques nouvelles, non plus par le groupe concepteur mais l'ensemble des responsables amenés à utiliser les informations issues du nouveau système.

**Tableau 4 : Paramètres de conception**

<b>Paramètres</b>	<b>Systèmes de coût complet</b>	<b>Système de coût direct</b>	<b>Système de coût à base d'activités et de processus</b>
<b>Périmètre</b>	Ensemble de l'organisation	Fonction de production	Ensemble de l'organisation
<b>Maille d'analyse</b>	Ensemble de l'organisation + centres de responsabilité	Nomenclature et gamme opératoire	Nomenclature technique + Activités
<b>Nombre de niveaux</b>	Multiples	Unique	Multiples
<b>Constitution des mailles d'analyse</b>	Liées aux produits et visibles dans la structure	Liées aux produits	Crées avec la base opérationnelle et le sommet stratégique
<b>Responsabilité comptable</b>	Hiérarchique et fonctionnelle	Hiérarchique et fonctionnelle	Hiérarchique, fonctionnelle et transversale
<b>Collecte de l'information</b>	Très nombreux biais en raison de la place centrale de la MOD	Gestion de production et comptabilité financière	Peu de biais si les activités sont construites sur la base des compétences
<b>Causalité</b>	Faible	Limitée	Totale
<b>Traçabilité</b>	Totale	Limitée	Spécifique
<b>Principe de rationalité</b>	Valeur interne	Valeur externe	Valeur co-construite

Cette lecture des difficultés dans la construction d'un nouveau système de coûts appelle également deux prolongements, l'un dans le domaine de l'enseignement l'autre dans celui de la recherche. Pour ce qui est de l'enseignement, ces difficultés soulignent la nécessité d'accorder une plus grande place à l'étude de la construction des systèmes de coûts. Le fonctionnement et l'utilisation des résultats qui constituent aujourd'hui la quasi-totalité des programmes appellent, pour une meilleure compréhension, un éclairage de la phase de conception. Cette évolution permet simultanément un rapprochement avec les systèmes d'information, car l'étude de la conception des systèmes de coûts n'est guère éloignée du paramétrage des progiciels qui délivrent les données sur lesquelles les gestionnaires travaillent. L'analyse de la conception des systèmes est le maillon nécessaire au passage d'un enseignement de la comptabilité analytique à celui des systèmes d'information de gestion. Cette évolution de l'enseignement pose un redoutable défi sur le plan pédagogique. Elle suppose la production d'un matériel pédagogique entièrement nouveau, construit sur des données organisationnelles et non simplement comptables.

Sur le plan de la recherche cette analyse souligne combien il est difficile de parler d'innovation en matière de gestion en se contentant du nom des innovations. Qu'il s'agisse de qualité totale, de juste à temps, de production au plus juste, de comptabilité à base d'activités, la réalité ne se laisse jamais saisir par un simple acronyme. Si l'on veut dépasser le simple recueil d'impressions ou de croyances, déclarées par un répondant plus ou moins anonyme interrogé par voie postale, pour éclairer les changements dans les pratiques de gestion, alors il faut aussi remettre en cause nos méthodes d'investigation. Il faut entrer en contact avec les organisations, analyser au plus fin la structuration des outils, quels que soient leurs noms, pour en faire émerger les logiques et pouvoir diagnostiquer l'existence ou l'absence d'innovations. Comme pour l'enseignement, la mise en œuvre d'une telle démarche soulève de redoutables problèmes. Le premier d'entre eux tient au travail individuel, inévitablement limité dans le temps et l'espace. Les nouvelles technologies de l'information et de la communication nous offrent aujourd'hui des possibilités de travail coopératif à distance, nous devons nous en saisir.

Que ce soit pour l'enseignement ou pour la recherche, nous ne pourrions faire l'économie d'un effort collectif si nous voulons contribuer à l'évolution de la gestion de nos organisations et à travers elles à l'évolution de notre société.

## Bibliographie.

- Anderson S.W. et Young S.M.(1999) "The impact of contextual and Process Factors On the Evaluation of Activity Based Costing Systems" *Accounting Organizations and Society*
- Anderson S.W. (1995) A Framework for Assessing Cost management System Changes : the Case of Activity-based Costing Implementation ant General Motors 1986-1993, *Journal of Management Accounting Research*
- Clark et al. (1999) Activity Based Costing in Ireland: Barriers to and Opportunities for Change, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol 10
- Cooper R.(1988,1989) Cost Management Concepts and Principles (I,II,IIIet IV) *Journal of Cost Management for Manufacturing Industry*
- Coper R.and Kaplan R.S. (1997) *Cost & Effect*, Harvard Business Press,
- Bouquin H.(1997) *Comptabilité de gestion*, Sirey
- Bréchet J-P (1997) *Gestion stratégique* ESKA,
- Burlaud A. et C.Simon (2000) *Comptabilité de gestion coût et contrôle* (2<sup>ème</sup> édition), Vuibert,
- Gosselin M.(1997) The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing, *Accounting Organizations and Society*,
- Gosselin M.(2000) Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités, *Finances, Contrôle et Stratégie* vol 3,
- Gosselin M.(2001) Dix ans de recherches empiriques sur la comptabilité par activités, *papier de recherche*
- Groot, T.L. (1999) Activity Based Costing in U.S and Dutch Food Companies, *Advances in management Accounting*, vol7,
- Innes J. et Mitchell F.(2000) Activity-Based Costing in UK's Largest Companies: a Comparison of 1994 and 1999 Survey Results, *Management Accounting research*, vol. 1,
- Johnson T. et Kaplan R.S. (1987) *Relevance Lost: Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business Press, Boston
- Kaplan R.S. (1999) Innovation Action-Research: Creating new Management Theory and practice, *Journal of Management Accounting Research*
- Krumwiede K.R.(1998)The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the impact of Contextual and Organizational Factors, *Journal of Management Accounting Research*
- Lorino Ph, (1997) *Méthodes et pratiques de la performance*, Edition d'organisation,
- Lorino Ph.(1990) *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, Dunod
- Lebas M. et P. Mévellec (1999)20ansde chantiers de comptabilité de gestion, *Comptabilité Contrôle Audit* N° spécial mai
- Le plan comptable général, *Imprimerie Nationale*, 1983
- Malmi T. (1997) Towards Explaining Activity Based failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization, Vol.8, *Journal of Management Accounting Research*
- Malmi T. (1997) Activity-Based Costing Diffusion Across organizations: An Exploratory Analysis of Finnish Firms, *Accounting Organizations and Society*,
- Mévellec P. (1998) La gestion simultanée des coûts et de la valeur : le défi, *Cahiers de recherche de l'IAE de Nantes*

Mévellec P. (1995) La comptabilité à base d'activités : une double question de sens, *Comptabilité Contrôle Audit* N°1,

Mévellec P. (1995) De la nature des systèmes de coûts, *Congrès des IAE Nantes*