GENÈSE ET ÉVOLUTIONS D'UNE INNOVATION : LA MÉTHODE ABC

Dragoş Zelinschi

ESC Lille
Av. Willy Brandt
59777 Euralille
dragoszelinschi@yahoo.com

Résumé

L'ABC est une innovation née dans les années 1987-1988, fruit des actions parallèles du réseau Harvard et du réseau CAM-I. Dans la diffusion de la méthode, le développement de l'infrastructure et les stratégies de communication mises en place sont les éléments déterminants. Après 1992, les deux réseaux éclatent et plus tard, vers la fin des années 1990, l'ABC entre dans une phase de maturité : sa diffusion stagne et l'intérêt qu'il suscite est en baisse. En raison de ces deux facteurs, la méthode fait désormais l'objet d'une véritable stratégie de différenciation. Ainsi apparaissent trois méthodes dérivées (*time driven ABC*, *feature costing* et MBM), développées chacune par l'un des membres des réseaux d'origine en coopération avec des consultants. A notre avis, l'émergence, la diffusion et les évolutions de l'ABC suivent essentiellement une logique marketing.

Mots clés : ABC, innovation

Abstract

ABC method is an innovation born in the years 1987-1988, as a result of the parallel actions of the Harvard and CAM-I networks. The development of the infrastructure and the communication strategies are the determining elements for the diffusion of ABC. After 1992 the two networks brake up and later, in the late 1990s, ABC enters a phase of maturity: it spreads very slowly and fails to raise interest. Because of these two factors, from then on the method is submitted to a differentiation strategy. This leads to the appearance of three derived methods (time driven ABC, feature costing and MBM), each of them being developed by one of the members of the original ABC networks, in co-operation with consultants. In our opinion, the emergence, diffusion and evolutions of the ABC follow primarily a marketing logic.

Keywords : ABC, innovation

1. INTRODUCTION

Depuis sa création à la fin des années 1980, la méthode ABC fait l'objet de nombreuses polémiques au sujet de ses caractéristiques, mais également du discours[1] qui l'accompagne (cf. Reider et Saunders, 1988; Ezzamel et al., 1990; Frank, 1990; Lowry, 1993; Vollmers, 1996; Bouquin, 1997, p. 3). Nous nous appuyons sur les revues de littérature de Macintosh (1994; 1998) et Lukka et Granlund (2002) pour en donner les principales lignes :

- le rôle de la comptabilité dans la prise de décisions est surestimé ;
- les problèmes causés par les méthodes dites traditionnelles sont exagérés ;
- les idées énoncées ne sont pas entièrement nouvelles ;
- les arguments servent avant tout des buts publicitaires.

Cet article s'inscrit dans la lignée de la dernière des critiques citées. Ce point de vue est parfaitement résumé par Noreen dans sa revue du *Relevance lost*, ouvrage qui pose les bases de l'ABC : « Les chapitres […] qui détaillent les recommandations des auteurs contiennent des spéculations plutôt que des défis. Honnêtement, ils apparaissent comme une publicité pour des services de conseil. Et comme toute publicité, je suggère que ces derniers chapitres soient lus avec une bonne dose de scepticisme » (Noreen, 1987, p. 116).

Nous concevons une méthode de calcul des coûts essentiellement comme un produit : elle a une dénomination, elle est inventée, lancée, diffusée et promue par certains acteurs bien identifiés sur un marché spécifique, ou elle entrera en concurrence avec d'autres méthodes. Les entreprises font (ou non) le choix de mettre en place cette méthode.

Le but de cet article est de comprendre comment la méthode ABC est apparue et s'est diffusée et pourquoi elle a donné naissance à trois méthodes dérivées, apparues de manière quasiment simultanée à la fin des années 1990.

La perspective adoptée emprunte à la fois à la théorie des innovations et au marketing. L'ABC est-il une innovation ? Oui, car « une innovation est une idée, une pratique ou un objet qui est perçu comme nouveau par un individu ou un acteur susceptible de l'adopter » (Rogers, 2003, p. 12). Du point de vue du comportement humain, il importe peu si une idée est objectivement nouvelle ; c'est la perception d'une idée comme nouvelle qui déterminera les réactions des acteurs. Les débats autour de la véritable nouveauté de l'ABC n'ont donc pas leur place ici (cf. Malmi, 1999; Alcouffe et al., 2003). En outre, il est difficile d'ignorer l'aspect marketing, d'autant plus que l'ABC originel, ainsi que toutes les méthodes dérivées, sont développées en coopération avec des consultants, qui jouent un rôle actif dans leur promotion et leur diffusion. Le discours qui accompagne les différentes méthodes est particulièrement important ; en effet, à l'instar de (Méric, 2003), nous considérons le discours comme constitutif de la réalité d'une innovation. Une place importante est accordée ici aux principaux acteurs impliqués dans le processus, à savoir Kaplan, Johnson et Brimson.

La suite de cet article est organisée comme suit : une première section détaille le principaux repères théoriques et mentionne les sources utilisées. L'origine, la diffusion et le cycle de vie de la méthode ABC sont abordés au cours de la deuxième section. Finalement, une troisième section détaille ce que nous considérons comme des méthodes dérivées de l'ABC, à savoir le *feature costing*, le *management by means* (MBM) et le *time driven ABC*.

[1] Il s'agit notamment des arguments énoncés par Johnson et Kaplan (1987) dans le *Relevance lost.*

Nous concluons par les principaux apports de notre recherche, en donnant également quelques pistes de réflexion pour l'avenir.

2. INNOVATIONS ET LOGIQUE MARKETING

Les théories de l'innovation – par exemple celles de Rogers (2003) ou Abrahamson (1991) – sont fréquemment mobilisées dans la littérature sur la diffusion et la mise en œuvre de l'ABC (cf. Bjørnenak, 1997b; Malmi, 1999; Alcouffe et al., 2003).[2]. Ces recherches font l'objet de certaines critiques, notamment :

- biais pro innovation (cf. Downs et Mohr, 1976; Van de Ven, 1986; Abrahamson, 1991; Rogers, 2003). La recherche adopte une attitude favorable envers l'innovation et suggère que celle-ci devrait être diffusée (rapidement) et adoptée par tous les membres du système social considéré ; l'innovation ne devrait ni être modifiée par ceux qui l'adoptent, ni rejetée. C'est une critique qui concerne spécialement les recherches sur l'ABC (Malmi, 1999).
- l'offre d'innovations est négligée (cf. Brown, 1981). La recherche se concentre trop sur la diffusion et l'adoption (c'est-à-dire la demande d'innovations) et ignore souvent l'offre d'innovations (*supply side*). La grande majorité des travaux sur la diffusion de l'ABC ne font pas exception, puisqu'ils étudient seulement le processus d'adoption de la méthode par les entreprises et négligent le rôle des vendeurs et des promoteurs des méthodes, c'est-à-dire l'offre d'innovations (Bjørnenak, 1997b; Malmi, 1999).

Dans sa revue de la littérature sur les innovations, Brown (1981) fait clairement la distinction entre la perspective focalisée sur le marché et l'infrastructure (*market and infrastructure perspective*), qui met l'accent sur l'offre d'innovations, et la perspective focalisée sur l'adoption (*adoption perspective*), qu'il considère comme l'approche dominante. Ces deux perspectives sont complémentaires et correspondent en réalité à deux phases successives dans la vie d'une innovation.

L'approche centrée sur l'offre d'innovations, c'est-à-dire sur le marché et l'infrastructure, pour reprendre la terminologie de Brown (1981), met en évidence deux étapes distinctes :

1. mise en place des entités qui diffuseront l'innovation (*establishment of diffusion agencies*) ; ces entités peuvent être des entreprises, des consultants, des ONG etc.,
2. mise en place de l'innovation (*establishment of the innovation*) ; cette étape comprend les actions accomplies en faveur de la diffusion et l'adoption de l'innovation,

Cette approche, que nous mettons en œuvre ici, étudie le processus par lequel les innovations deviennent disponibles et les conditions d'adoption font leur apparition (Brown, 1981). L'attention du chercheur ne porte plus sur les entités qui adoptent l'innovation, mais se déplace vers la diffusion active de celle-ci et vers les acteurs et organisations qui y participent (ce que Brown appelle *diffusion agency*). Les actions de ces derniers ont une influence décisive sur la diffusion ultérieure de l'innovation. Le modèle de Brown emprunte beaucoup au marketing, en mobilisant des concepts tels que le cycle de vie des produits, le marketing mix etc. L'auteur affirme clairement que la mise en place des entités qui diffuseront

[2] Voir (Gosselin et Pinet, 2002) pour une discussion détaillée de ce type de recherches.

l'innovation et les actions que celles-ci entreprennent sont des aspects du marketing de l'innovation.

Par ailleurs, Millier (2005) explique l'importance du marketing pour l'innovation, car la technologie seule ne suffit pas à faire vendre un produit ou un service. Ainsi, ce qui intéresse les clients, ce n'est pas la technologie en soi, mais résoudre les problèmes auxquels ils se confrontent. En outre, le marché pour une innovation doit être construit, puisqu'il n'apparaît pas spontanément.

Originaire du marketing, le modèle du cycle de vie est très fréquemment mobilisé en sciences de gestion pour expliquer le développement et le changement dans les organisations (Van de Ven et Poole, 1995). Les travaux sur le cycle de vie représentent l'évolution commerciale du produit par une courbe en S, sur laquelle on identifie quatre stades : lancement, croissance, maturité et déclin (Kotler et Dubois, 2000).

Brown (1981) applique le concept de cycle de vie à la diffusion des innovations. L'innovation, comme tout produit nouveau, passe par les quatre stades mentionnés et les stratégies de diffusion changent tout au long du cycle de vie. Pendant la phase de lancement, l'innovation se présente généralement dans une seule version. Les entités qui initient la diffusion ont le monopole, mais elles subissent la concurrence des produits de remplacement. La stratégie de marketing se focalise d'habitude sur un seul segment de marché. Au fur et à mesure que le cycle de vie progresse, la demande pour l'innovation augmente et de plus en plus de relais de diffusion sont mis en place. Le marché s'accroît et la concurrence directe se fait jour. A ce stade, il y a plusieurs façons d'agir : identification de nouvelles demandes, modification du produit ou du service, plus de publicité ou de promotion, une meilleure segmentation ou une politique de prix plus agressive. Ces tendances sont accentuées vers la fin du cycle de vie, quand l'innovation est soit transformée radicalement par rapport à l'original, soit définitivement abandonnée.

Gallouj (1994) discute de l'applicabilité du concept de cycle de vie d'un produit aux activités de services, et plus particulièrement à l'innovation dans les services. Finalement, il ne se prononce pas, mais émet néanmoins certaines réserves, dues notamment au caractère insaisissable de l'output, à la position d'intermédiaire occupée par les services dans l'activité économique et à la confusion dans le cas des services entre le produit et le process (le cycle de vie concerne-t-il le service en soi ou le processus de prestation du service ?). Tout en acceptant les limitations du modèle du cycle de vie – caractère schématique, peu adapté aux prévisions etc. (Dubois et Jolibert, 2005; Helfer et Orsoni, 2005) –, nous pensons que celui-ci reste tout à fait applicable aux services lorsque les caractéristiques du service en question s'apparentent à celles d'un produit physique (et c'est le cas de l'ABC). On peut ainsi identifier clairement une dénomination, proche d'une marque (le sigle ABC), un marché (les entreprises susceptibles d'adopter la méthode), des fabricants (cabinets de conseil) qui lancent l'ABC sur ce marché et développent une véritable stratégie de marketing etc.

Pour analyser la diffusion et l'évolution de la méthode ABC tout en mettant l'accent sur la stratégie marketing mise en place, nous nous appuyons ici sur des sources documentaires diverses : primaires (publications signées par les créateurs et promoteurs des différentes méthodes), mais aussi secondaires (articles scientifiques sur ces mêmes méthodes).

3. LA MÉTHODE ABC

Cette section est dédiée principalement à l'ABC originel. Nous insistons sur son émergence et nous faisons entrer en scène, par cette même occasion, les principaux acteurs dont il sera question plus tard. Nous détaillons par la suite le processus de diffusion de la méthode et sa situation particulière vers la fin des années 1990.

3.1. Origine de la méthode

A l'origine de l'ABC[3] semblent se trouver certaines méthodes de calcul des coûts utilisées par des entreprises américaines dans les années 1960 (General Electric etc.) ; George Staubus développe une théorie semblable dans les années 1970 (Bouquin, 1997). Selon Jones et Dugdale (2002), l'histoire proprement-dite de l'ABC commence en 1984, l'année où Robert Kaplan est nommé professeur de comptabilité à l'Université de Harvard. A l'époque, l'équipe de Harvard réunit un certain nombre de chercheurs qui s'intéressent à l'influence sur les entreprises américaines d'un environnement en pleine mutation (globalisation, informatisation, concurrence accrue, instabilité). Kaplan lui-même publie de nombreux articles sur ce thème – par exemple (Kaplan, 1983), (Kaplan, 1984a) ou (Kaplan, 1984b) – où il expose ses critiques à l'adresse de la comptabilité de gestion traditionnelle. L'importance qu'il accorde à la recherche de terrain place Kaplan en marge du courant quantitatif qui prédomine à l'époque dans la communauté scientifique américaine.

Deux réseaux distincts sont à l'origine de la méthode ABC (Jones et Dugdale, 2002) :

1. Le réseau Harvard (Cooper – Kaplan – Johnson)

   En 1985, Robin Cooper, l'un des collègues de Kaplan chez Harvard, découvre et décrit dans une étude de cas les pratiques innovatrices de calcul des coûts en place chez Schrader Bellows. La collaboration, qui se montrera très fructueuse, entre Kaplan et Cooper, commence en 1986. Un an plus tard, indépendamment de Cooper, Kaplan publie une étude de cas sur John Deere, similaire à de nombreux égards au cas Schrader Bellows ; c'est la première référence sur ce qui sera connu plus tard comme l'ABC. Pourtant selon Johnson (1992), le concept d'activité dans le sens de l'ABC est utilisé pour la première fois chez General Electric dans les années 1960.

   Le premier contact entre Kaplan et H. Thomas Johnson, professeur à Portland State University, est plus ancien, car il date de 1982 (Johnson, 2002) ; leur coopération se matérialise en 1987, année de la publication du *Relevance lost : the rise and fall of management accounting*. Dans les derniers chapitres de l'ouvrage, Johnson et Kaplan, en s'appuyant sur leurs expériences, énoncent certains des principes de l'ABC. En 1987 également, Johnson publie les résultats d'une recherche sur le système de répartition des charges indirectes chez Weyerhauser. Les observations de Johnson rejoignent celles faites auparavant par Cooper et Kaplan. Les membres du réseau Harvard conçoivent la méthode

[3] L'histoire du sigle ABC est assez intéressante ; tout d'abord c'est ce qu'on appelle en anglais un TLA (*three letter acronym*), facile à retenir et suggestif. Johnson et Kaplan (1987), dans le *Relevance lost*, ne désignent pas la nouvelle méthode de comptabilité de gestion qu'ils proposent. En avril 1988, Cooper et Kaplan l'appellent *transaction costing* et en juin Johnson introduit le concept d'*activity-based costing*. Selon Jones et Dugdale (2002), le sigle ABC apparaît pour la première fois dans l'étude de cas John Deere, publiée en 1987. En octobre 1989, Cooper en fait le titre de l'un de ses articles – *ABC : key to future costs*.

ABC à partir des pratiques innovantes de calcul des coûts observées dans l'industrie américaine. Pour eux, l'ABC est destiné à résoudre les difficultés que rencontre la comptabilité de gestion traditionnelle confrontée aux évolutions de l'environnement et au volume croissant des charges indirectes.

2. Le réseau CAM-I

CAM-I (qui à l'origine signifie Computer-Aided Manufacturing International et changera plus tard dans Consortium for Advanced Manufacturing International) est une organisation de recherche et de développement à laquelle participent de grands groupes industriels, des agences gouvernementales américaines, des institutions publiques, des cabinets d'audit, des universitaires et finalement des associations. La principale préoccupation du CAM-I est l'informatisation des processus technologiques et son impact sur le fonctionnement des entreprises – ce qu'ils appellent AMT (*advanced manufacturing technology*).

En marge de ce vaste champ d'investigations, le CAM-I lance en 1985 un projet de recherche sur le système de gestion des coûts, projet à trois phases : design conceptuel (1986), design des systèmes (1987) et mise en place (1988). Ce projet, qui se montrera par la suite être le plus fructueux jamais mené par le CAM-I, est confié à un groupe de travail dirigé par James Brimson, un consultant. Le résultat du projet est l'*activity accounting*, qui vise à « mesurer le coût des ressources consommées dans l'accomplissement des activités significatives de l'entreprise » (Jones et Dugdale, 2002, p. 132). En 1988, James Brimson et Callie Berliner publient un ouvrage où ils décrivent cette méthode : *Cost management for today's advanced manufacturing : the CAM-I conceptual design*. La dénomination adoptée par le CAM-I est *activity accounting*, mais en réalité les fondements de la méthode sont les mêmes que pour l'ABC. Le système de calcul des coûts proposé par le CAM-I émerge d'une part des évolutions constatées sur le terrain, notamment dans les entreprises américaines, et d'autre part des idées exprimées par les universitaires[4].

Si le réseau Harvard est relativement dense et ses chefs de file (Kaplan, Johnson et Cooper) faciles à identifier, le réseau CAM-I est plus vaste mais semble également plus diffus ; il y a un seul personnage qui se fait remarquer : c'est James Brimson, qui publiera de nombreux ouvrages sur l'ABC.

En France, ces évolutions ne restent pas sans écho[5]. Ainsi, Mévellec (1988) s'interroge sur l'avenir de la comptabilité de gestion, qu'il met en relation avec l'évolution de l'environnement et le développement de la discipline elle-même. Evraert et Mévellec (1990, p. 12) parlent de « l'inadaptation des méthodes classiques de calcul des coûts comme instrument d'aide à la décision dans les entreprises modernes ». A partir de 1990, l'ABC commence à se diffuser en France ; Evraert, Lebas et Mévellec publient une série d'articles sur cette méthode dans la *Revue Française de Gestion* et la *Revue Française de Comptabilité* – (Mévellec, 1990a), (Lebas, 1991), (Evraert et Mévellec, 1991), (Lebas, 1992), (Mévellec, 1992) etc. A la même époque paraissent les ouvrages de Mévellec (1990b) et de Lorino (1991), entièrement dédiés à l'ABC. Les pratiques ne suivent pourtant pas et ce n'est qu'à partir de 1996 que l'on peut parler d'une réelle mise en application de l'ABC en France (Lebas et Mévellec, 1999). Mévellec (1993) et, quelque dix ans plus tard, Alcouffe et Malleret

[4] En 1988, George Foster de Stanford, Robert Kaplan, Robin Cooper et Wickham Skinner de Harvard, Anthony Hopwood de LSE sont tous membres de CAM-I (Jones et Dugdale, 2002).

[5] Voir (Alcouffe et al., 2008) pour un compte rendu critique plus détaillé de l'introduction de l'ABC en France.

(2004) affirment qu'il existerait un véritable « ABC à la française », dont les fondements conceptuels seraient adaptés au contexte français.

3.2. Diffusion de l'ABC

Dans le modèle de Brown (1981), la première étape dans la diffusion d'une innovation consiste dans la mise en place des entités qui lancent l'innovation, qui la rendent disponible pour le public. C'est cette mise en place (en termes de temps et de lieu) qui détermine les principales caractéristiques du schéma de diffusion.

L'ABC originel est lancé par des entités qui ont une structure particulière. Elles sont regroupées dans deux réseaux (Harvard et CAM-I) qui inventent la méthode et ensuite essayent de la promouvoir. Les enjeux financiers deviennent vite assez importants, car les personnages-clé s'engagent tous dans des activités de conseil (seuls ou en collaboration avec des cabinets). Il est difficile de désigner précisément les entités qui initient la diffusion de l'ABC, car leur structure et leurs interrelations restent très floues. Parmi ces entités il y a des universitaires ou des universitaires-consultants (Johnson, Kaplan, Cooper), des consultants (Brimson, Berliner), le CAM-I, la Harvard Business School, des cabinets d'audit (KPMG, Ernst & Young etc.).

Le réseau Harvard et le CAM-I agissent de pair pour diffuser la nouvelle méthode. Cela permet notamment à Kaplan de se faire connaître, d'attirer l'intérêt du monde des entreprises et donc d'agrandir son réseau (Jones et Dugdale, 2002). La méthode ABC, initialement adaptée aux contextes locaux où elle est née (les entreprises John Deere, Weyerhauser, Schrader Bellows etc.) devient un système expert abstrait, prêt à être promu et diffusé à large échelle (Jones et Dugdale, 2002) par les consultants ou à travers des logiciels ERP. L'ABC apparaît ainsi comme un « ensemble de principes auto-suffisant et cohérent, qui intègre la théorie et la pratique » (Jones et Dugdale, 2002, p. 125).

La deuxième étape se réfère à la mise en place de l'innovation, plus précisément aux actions accomplies en faveur de sa diffusion et de son adoption. Les entités mises en place au cours de la première étape créent des relais pour la diffusion de l'innovation dans le milieu environnant.

La stratégie de diffusion comporte quatre dimensions principales qui se trouvent en interaction (Brown, 1981) et que l'on peut rapprocher du marketing mix :

1. le développement de l'infrastructure et du potentiel organisationnel ;
2. la communication promotionnelle ;
3. le prix qu'il faut payer pour avoir accès à l'innovation ;
4. choix du marché et segmentation (identification et ciblage des clients potentiels).

Nous détaillons ici uniquement les deux premières dimensions, à savoir l'infrastructure et les outils de communication. Le développement de l'infrastructure est à notre avis primordial et conditionne les trois autres éléments de la stratégie. En outre, vers la fin du cycle de vie de l'ABC, ce sera l'effondrement de cette infrastructure qui déclenchera les stratégies de différenciation. La communication représente un autre élément essentiel de la stratégie, notamment pour cet article, focalisé sur le marketing des méthodes de calcul des coûts.

En ce qui concerne la première dimension de la stratégie (le développement de l'infrastructure) les membres des deux réseaux s'allient à des acteurs externes, qui aideront à la diffusion de l'ABC dans le monde des entreprises. Kaplan et Cooper eux-mêmes

s'impliquent de plus en plus dans des projets de mise en place de l'ABC. Kaplan (1998) justifie la participation des universitaires aux activités de conseil par la nécessité de valider en pratique leurs théories – c'est ce qu'il appelle *innovation action research* (située parmi les approches constructivistes).

Les premiers relais de diffusion sont les cabinets de conseil (surtout les grands cabinets d'audit) avec lesquels le réseau Harvard s'associe dès la fin des années 1980. Kaplan (1998, p. 102) déclare : « nous avons fait une alliance stratégique avec un grand cabinet de conseil (KPMG Peat Marwick), nous avons formé leurs consultants aux Etats-Unis et à l'étranger et nous avons participé comme consultants et observateurs dans les projets ABC qu'ils mettaient en place pour leurs clients ». Le CAM-I compte des consultants parmi ses membres, qui assurent eux-mêmes la diffusion de la méthode. A un moment donnée, une partie de ceux-ci prennent leurs distances et commencent à initier par eux-mêmes des projets indépendants de mise en place de l'ABC[6]. Parmi les personnages clé du CAM-I, Brimson s'associe à Coopers & Lybrand en vue d'une diffusion de la méthode à une large échelle. Certains cabinets de conseil, qui sont venus à s'intéresser à l'ABC par l'intermédiaire de l'un des deux réseaux, créent pargois leur propre version de la méthode (par exemple *total cost management* pour Ernst & Young) ; Jones et Dugdale (2002) parlent même d'un *rebranding*. Finalement, les consultants (professionnels ou chercheurs reconvertis) ont une contribution décisive à l'apparition et la diffusion de l'ABC (Jones et Dugdale, 2002).

Les associations des professionnels de la comptabilité de gestion occupent une place importante parmi les relais de diffusion. Le NAA américain (National Association of Accountants)[7] est membre du CAM-I et de ce fait soutient le mouvement ABC dès ses débuts. Entre 1988 et 1991, l'association organise des conférences dédiées à l'ABC, où Kaplan et Cooper viennent promouvoir et défendre la méthode (Kaplan, 1998). En Grande Bretagne, le CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) se montre au début (à la fin des années 1980) assez réticent (Jones et Dugdale, 2002). A la différence du NAA américain, cette association ne fait pas partie du CAM-I et regarde l'approche par activités comme une menace pour la profession. Plus tard, dans les années 1990, le CIMA modifie radicalement sa position et il commence à promouvoir activement l'ABC à travers son journal (*Management Accounting*). Il va jusqu'à accorder à Kaplan en 1994 le prix pour des « contributions exceptionnelles à la profession comptable ».

Le rôle des fournisseurs de logiciels (ABC Technologies et autres) est également essentiel. Ces logiciels sont basés sur une version standardisée et prête à l'emploi de l'ABC, développée en collaboration avec des cabinets de conseil ou des universitaires. La mise en œuvre de la méthode à travers des applications informatiques devient ainsi très aisée (au moins en apparence), ce qui devrait encourager les entreprises à l'adopter. Les fournisseurs de logiciels sont dès le début des acteurs importants du processus de diffusion, car le réseau Harvard s'engage rapidement dans des partenariats pour des versions informatiques de la méthode. Par ailleurs le premier logiciel ABC est créé par Cooper lui-même (Kaplan, 1998). D'autres logiciels suivront, soit sous forme d'applications ABC autonomes, soit sous forme de modules ABC dans des logiciels ERP (tels SAP).

Quant au deuxième élément de la stratégie (la communication promotionnelle), ce qui nous intéresse plus particulièrement, c'est la façon dont certains personnages clé, qui initieront ensuite la différenciation, communiquent autour de l'ABC. Ainsi, à partir des

[6] Nous reviendrons sur ce point dans la section 3.3.
[7] Maintenant IMA (Institute of Management Accountants).

années 1980, de nombreux articles sur l'ABC sont publiés, surtout par Cooper et Kaplan, dans des journaux destinés principalement aux professionnels – *Harvard Business Review*, *Management Accounting (US)* et *Journal of Cost Management* (Jones et Dugdale, 2002). Le volume de ces publications augmente rapidement dans les années 1990. Le premier article sur l'ABC signé par Cooper et Kaplan ( ) dans une revue scientifique (*Accounting Horizons*) paraît relativement tard. En général, le rôle des publications scientifiques dans la diffusion de l'ABC reste très limité dans le monde anglo-saxon (Jones et Dugdale, 2002). Cooper et Kaplan participent entre 1988 et 1991 à trois conférences-débat sur l'ABC organisées par l'IMA. A la même époque, en Grande Bretagne, des manifestations semblables sont financées par des cabinets de conseil : PMM (plus tard KPMG) invite Kaplan tandis que Coopers & Lybrand collabore avec Brimson. En outre, Kaplan produit et vend des matériels sur la mise en place de l'ABC dans certaines entreprises représentatives (dont la plupart ont fait d'ailleurs l'objet d'études de cas) : Hewlett-Packard, Chrysler, General Electric, Kanthal etc. (Kaplan, 1998). Les études de cas sur l'ABC, rédigées surtout par Cooper et Kaplan pour Harvard Business School, au-delà de leur utilité en tant qu'instruments pédagogiques, contribuent à faire connaître les fondements de la méthode dans le monde universitaire et dans les milieux professionnels. Ces études de cas décrivent des expériences (positives) réelles de mise en œuvre de l'ABC (Schrader Bellows, John Deere, Kanthal, Hewlett-Packard, Maxwell etc.) et montrent d'habitude comment la nouvelle méthode améliore le calcul des coûts. Dans les années 1990, l'ABC fait également sa place dans les manuels de comptabilité de gestion, tant aux Etats-Unis qu'en Grande Bretagne.

La communication autour de l'ABC met en avant la nouveauté de la méthode et situe celle-ci en opposition avec les méthodes traditionnelles de calcul des coûts, mais également avec des méthodes nouvelles, telle la *throughput accounting* (ou *theory of constraints* – TOC)[8] – cf. (Dugdale et Jones, 1998), (Jones et Dugdale, 1998) ou la contribution de Kaplan dans (Robinson, 1990). Les avantages potentiels de l'ABC, ainsi que la nécessité d'une adoption généralisée par les entreprises sont également d'importants arguments promotionnels. Il est facile d'identifier ici les trois marqueurs de l'innovation managériale : la rupture, l'avantage et la systématicité (Méric, 2003).

3.3. Éclatement des réseaux et maturité de l'ABC

Nous pensons que l'apparition des trois nouvelles méthodes de calcul des coûts, dérivées de l'ABC, à la fin des années 1990, est due à l'action consécutive de deux facteurs principaux :

- les réseaux Harvard (Johnson, Kaplan, Cooper etc.) et CAM-I (Brimson, Berliner etc.), à l'origine de l'ABC, finalement éclatent au début des années 1990 ;
- plus tard, à la fin des années 1990, l'ABC originel entre dans une phase de maturité (sinon de déclin), ce qui explique la stratégie de différentiation, destinée à relancer la méthode.

Ainsi, l'éclatement des réseaux après 1992 crée les conditions pour l'émergence des méthodes dérivées. L'élément décisif est la phase de maturité atteinte par l'ABC vers la fin des années 1990 dans les pays anglo-saxons. En effet, les trois méthodes dérivées

[8]L'ABC se confronte directement à la concurrence de la TOC, méthode apparue à la même époque et promue par Eli Goldratt et son Goldratt Institute. Par ailleurs, Kaplan et Cooper s'engagent dans des débats publics passionnés avec Goldratt (Jones et Dugdale, 2002).

apparaissent toutes à la même époque (fin des années 1990 et début des années 2000), c'est-à-dire quinze ans environ après la naissance de l'ABC originel.

La première affirmation (l'éclatement des réseaux au début des années 1990) est facile à vérifier à travers les études déjà effectuées sur l'évolution de l'ABC et le rôle des différents acteurs (cf. Jones et Dugdale, 2002). Comme nous l'avons déjà expliqué, à l'origine de l'ABC se trouvent deux réseaux : le réseau Harvard (Kaplan, Johnson, Cooper etc.), qui se développe à partir de 1984 et le réseau CAM-I, qui lance en 1985 son projet de recherche sur les AMT. Après 1992, les membres du réseau Harvard se séparent. Cette même année, Kaplan crée avec David Norton le *balanced scorecard*, promu par un cabinet de conseil qu'ils constituent ad hoc. Jusqu'à présent, Kaplan reste professeur à la Harvard Business School. Personnalité très connue dans le monde comptable, il reçoit régulièrement des prix et des distinctions de la part d'associations universitaires (American Accounting Association) ou professionnelles (Chartered Institute of Management Accountants) ou de la part des consultants (Accenture, Cap Gemini Ernst & Young). Kaplan et Cooper continuent de travailler ensemble sur certains projets, concernant notamment la mise en place de l'ABC dans les entreprises à l'aide de logiciels ERP. En 1992, Cooper quitte Harvard, faute d'y être titularisé, et passe à Claremont University, où il reste jusqu'en 1997. Depuis, il est professeur à Emory University (Goizueta Business School) et commence à s'intéresser davantage à l'ABM (ou ABCM – *activity-based cost management*). Johnson s'éloigne progressivement des autres membres du réseau et devient même hostile à l'ABC ; il prend soin de distinguer l'*activity-based management* (qu'il introduit en 1992) de la méthode ABC (Johnson, 1992). Il est toujours professeur à Portland State University et accomplit des travaux de recherche interdisciplinaires sur la conception des systèmes de production et de gestion.

Le CAM-I évolue lui aussi ; il change de nom, se développe et étend son champ d'activité. Étonnamment, le succès du projet sur la gestion des coûts (dont le résultat est l'*activity costing*) est la source de nombreuses difficultés. La plupart des fonds collectés se dirigent vers ce projet, tandis que les autres activités du CAM-I restent sans financement. Des tensions apparaissent entre les membres sur la manière dont l'organisation devrait s'impliquer dans la mise en place des systèmes ABC : certains sont favorables à une participation directe, tandis que d'autres s'y opposent. De toute façon, il y a des consultants membres du CAM-I qui mènent de façon indépendante des missions portant sur l'ABC (le cas de Brimson est représentatif à ce propos). La politique du CAM-I de rendre publics les résultats de ses recherches après une période de six mois est contestée par les membres engagés dans le conseil, car cela va évidemment à l'encontre de leurs intérêts.

En ce qui concerne la deuxième affirmation (la maturité, voire le déclin de l'ABC à la fin des années 1990), nous la formulons plutôt comme une hypothèse, car, au moins dans l'état actuel des connaissances, elle est difficile à prouver. Les études de terrain sur la mise en place de l'ABC ont conduit à des résultats ambigus, quel que soit le contexte national, et ne permettent pas de porter un jugement sur la diffusion réelle ou la popularité de la méthode (Gosselin et Ouellet, 1999; Gosselin et Pinet, 2002; Baird et al., 2004). Gosselin et Pinet (2002) remarquent l'état embryonnaire de la recherche sur l'ABC, tandis que Lukka et Granlund (2002) la décrivent comme fragmentée. La diffusion de l'ABC présente un paradoxe : malgré les opinons favorables largement diffusées et les échos positifs provenant du monde des entreprises, le taux d'implantation de la méthode reste assez faible (Gosselin, 1997; Gosselin et Ouellet, 1999; Godowski, 2003; Mévellec, 2003; Baird et al., 2004).

Ainsi, les différentes études sur la diffusion de l'ABC au début des années 1990 avancent pour les États-Unis un taux d'adoption situé entre 27% et 53% (Baird et al., 2004) ; ce taux est plus bas au Royaume Uni (autour de 10%). Pour l'Australie, les résultats sont assez divergents – certaines études donnent des pourcentages entre 10% et 17%, mais une autre enregistre un taux d'adoption significativement plus élevé, à savoir 56%. Certains auteurs expliquent la faible diffusion de l'ABC au début des années 1990 par le délai qui existe toujours entre le développement d'une théorie et sa mise en application (cf. Bjørnenak, 1997a). Il y a des études qui semblent confirmer cette idée : pour la Belgique, le taux d'adoption pendant cette période est de 19,5%, mais 49,5% des entreprises interrogées déclarent envisager la mise en place de l'ABC dans le futur ; une étude comparative réalisée aux Etats-Unis montre l'augmentation du taux d'adoption de 41% en 1995 à 49% en 1996. Néanmoins, cette explication est insatisfaisante, car la diffusion de la méthode reste faible, notamment par rapport à ses avantages allégués, et les résultats des études empiriques sont incohérents (Baird et al., 2004). Plus récemment, une recherche empirique effectuée en 2000 arrive à des taux d'adoption relativement bas : 22,6% au Canada et 19,8% en France (Bescos et al., 2002). Les auteurs affirment par ailleurs que l'ABC se trouve dans une phase de maturité au Canada et dans une phase de croissance en France.

Cas unique, pour le Royaume Uni on dispose des résultats de trois études effectuées successivement en 1991, 1994 et 1999, donc à trois moments significatifs de l'évolution de l'ABC (début de sa diffusion, apogée et maturité) – (cf. Innes et al., 2000). Nous y trouvons la confirmation de nos propres idées : le taux d'adoption augmente de 6% en 1991 à environ 20% en 1994, mais ensuite ce taux restera le même en 1999. L'adoption de l'ABC, ainsi que l'intérêt pour cette méthode se stabilisent donc vers le milieu des années 1990.

Par ailleurs, de nombreux auteurs considèrent que les taux d'adoption de l'ABC qui résultent des différentes recherches de terrain sont exagérés, en particulier pour les années 1990 (Lukka et Granlund, 2002). Pour résumer, l'état des pratiques concernant l'ABC (plus exactement la diffusion de la méthode dans les entreprises) est impossible à évaluer avec précision.

Au contraire, nous disposons d'informations fiables (au moins quantitatives) concernant l'impact de l'ABC sur les discours, à savoir sur la publication d'articles, scientifiques ou professionnels, en comptabilité de gestion. La revue de littérature de Bjørnenak et Mitchell (2002) est un tel exemple. Les auteurs analysent les articles publiés entre 1987 et 2000 dans les revues comptables, professionnelles et scientifiques, aux États-Unis et en Grande Bretagne. Les articles parus dans les revues professionnelles comptent pour 89% du nombre total d'articles. En considérant la dimension la plus facile à mesurer, c'est-à-dire le volume des publications, on constate une baisse d'intérêt qui commence à la fin des années 1990 (figure 1). Ainsi, le niveau maximum est atteint en 1996-1997 avec un nombre d'articles publiés de plus de 80 ; dorénavant le volume diminue considérablement jusqu'à environ 50 articles parus en 1999-2000. Par ailleurs, la pente descendante semble se poursuivre au-delà de l'année 2000. Cela semble à nouveau confirmer notre hypothèse du déclin de l'ABC à la fin des années 1990.

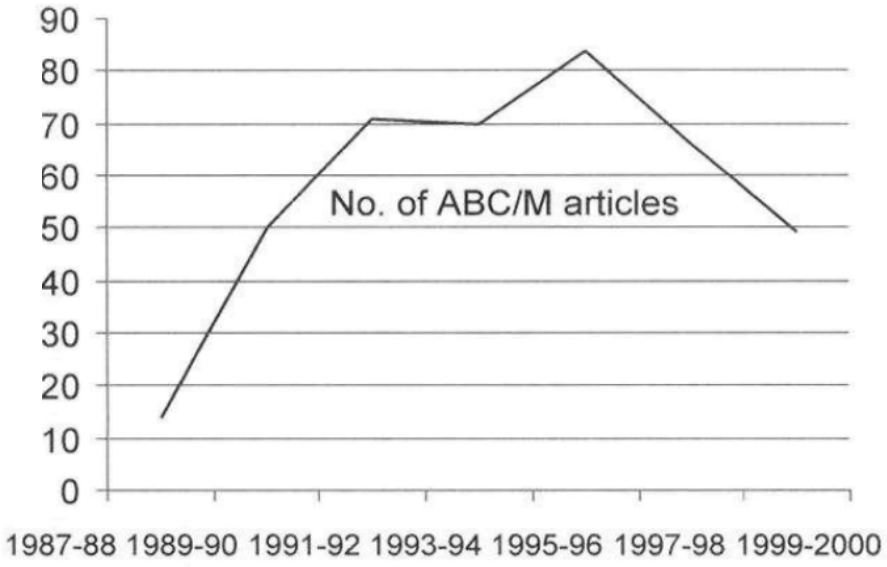


Figure 1 : Nombre d'articles sur l'ABC/ABM entre 1987 et 2000

Une autre recherche – (Carmona et Gutiérrez, 2003), effectuée uniquement sur des publications scientifiques, produit un graphique de la même forme, mais légèrement décalé dans le temps (figure 2). Les auteurs mesurent, entre 1987 et 1996, le pourcentage que représentent les articles sur l'ABC dans le nombre total des articles indexés dans la base de données ABI Inform University Microfilm Database. Cette base de données référence des publications scientifiques essentiellement anglo-saxonnes, parmi lesquelles prédominent les revues américaines et britanniques.

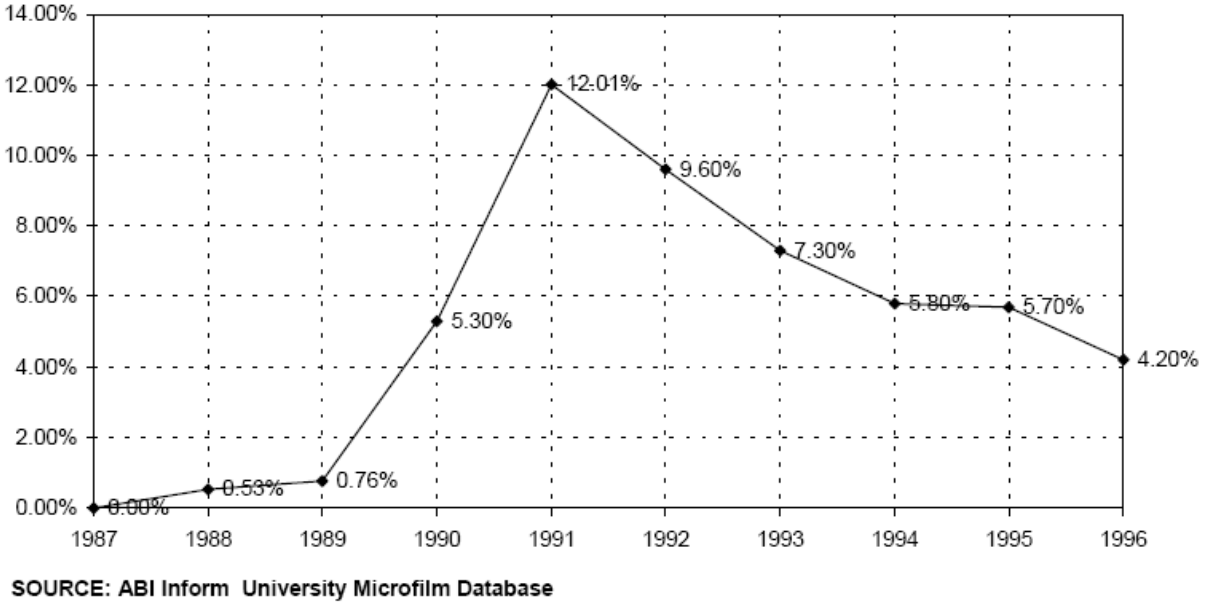


Figure 2 : Impact de l'ABC sur la recherche en comptabilité de gestion

Dans le monde scientifique, le déclin de l'ABC est donc évident et il se manifeste à partir de 1991, c'est-à-dire très en avance par rapport à l'évolution des pratiques. Ce déclin est mesuré par une diminution considérable de l'impact de l'ABC sur la recherche en

comptabilité de gestion : si en 1991, 12,01% des articles publiés dans des revues scientifiques traitaient de l'ABC, ce pourcentage baisse à 4,20% en 1996 (Carmona et Gutiérrez, 2003).

Nous pensons que les deux études arrivent à des résultats compatibles et d'une certaine façon complémentaires. Elles réussissent à saisir en grandes lignes l'évolution de l'intérêt pour l'ABC (à travers le nombre d'articles publiés sur ce sujet) dans les pays qui dominent actuellement les pratiques et la recherche en comptabilité de gestion, à savoir les pays anglo-saxons. L'étude de Bjørnenak et Mitchell (2002) évalue le développement global de la littérature sur l'ABC (professionnelle et scientifique). L'intérêt général suscité par cette méthode atteint un niveau maximal en 1996-1997 et commence à faiblir depuis. L'évolution de l'impact de l'ABC parmi les scientifiques précède de quelques années la tendance générale (Carmona et Gutiérrez, 2003), ce qui est facilement explicable, car les recherches scientifiques sont généralement en avance sur les autres publications. C'est en 1991 que l'intérêt pour cette méthode atteint son maximum et amorce en même temps sa baisse.

Pour conclure, il est difficile de démontrer qu'à la fin des années 1990 l'ABC est arrivé à une phase de maturité sur le terrain des entreprises, mais en revanche cette tendance est tout à fait évidente dans les discours.

3.4. La différenciation de l'ABC

Sous l'influence conjointe des deux facteurs (éclatement des réseaux et maturité de la méthode), trois des chefs de file de l'ABC originel (Kaplan, Brimson et Johnson) se lancent dans une stratégie de différenciation qui aboutit à la création de trois méthodes dérivées : respectivement *time driven ABC*, *feature costing* et MBM (*management by means*).

Dans le management de la ligne de produits, la différenciation par l'adaptation ou la modification du produit est l'une des stratégies qui ont pour but d'accroître ou de maintenir le volume des ventes, surtout dans le cas des produits en phase de maturité ou de déclin (Dubois et Jolibert, 2005; Helfer et Orsoni, 2005). L'ABC subit une évolution comparable à celle d'un tel produit. Après son lancement à la fin des années 1980, la méthode devient vite populaire, malgré une certaine résistance dans les milieux scientifiques et professionnels. A ce stade, les chefs de file sont relativement unis (dans les deux réseaux alliés) et les discours de promotion restent relativement homogènes. Ensuite, la méthode évolue pour répondre à certaines critiques et pour mieux s'adapter aux nécessités des entreprises. Plus tard, vers 1992, les deux réseaux éclatent et à la fin des années 1990, l'ABC entre dans une phase de maturité (cf. Helfer et Orsoni, 2005). Cette situation pousse chacun des principaux acteurs (Kaplan, Brimson et Johnson) à se différencier en modifiant le produit de base et à créer sa propre version de l'ABC. L'enjeu est important, car le marché pour les services de conseil est très porteur. Pour parfaire leur démarche, les acteurs s'associent à des consultants qui servent de relais de diffusion et gèrent les projets d'implantation. Dans le cas de l'ABC donc, la différenciation revêt une forme particulière, car elle est accomplie non pas à l'intérieur d'une organisation, mais par des acteurs indépendants.

La stratégie de différenciation est spécifique aux phases de maturité et de déclin du cycle de vie (Kotler et Dubois, 2000). En effet, ce type de stratégie est absent dans les pays où la méthode ABC n'a pas encore atteint ces phases-là et la France offre un bon exemple dans ce sens. En effet, ici la méthode est encore en stade de croissance (Bescos et al., 2002) et à notre connaissance il n'y a pas d'évolutions s'apparentant à une stratégie de différenciation,

menées par les pionniers français de la méthode (tels Mévellec)[9]. Même si certains auteurs parlent de plusieurs générations ou phases dans l'approche ABC (Lebas et Mévellec, 1999; Mévellec, 2005) il n'existe pour le moment aucune tentative de proposer des méthodes dérivées proprement dites.

La différenciation marque aussi le passage vers une conception « lucrative » des méthodes de calcul des coûts. Parmi les innovations récentes dans le domaine de la comptabilité de gestion, l'ABC présente la spécificité d'être issu exclusivement des activités de recherche, sans qu'il y ait, au moins au début, un quelconque enjeu financier[10]. L'équipe de Harvard est formée exclusivement de scientifiques (en théorie) désintéressés, tandis que le CAM-I a une politique stricte de rendre publics ses résultats après six mois. Au contraire, les méthodes dérivées sont dès le début conçues comme des produits destinés à être lancés sur le marché à l'aide des cabinets de conseil.

Notre analyse rejoint celle de Bjørnenak et Olson (1999) qui proposent un cadre pour la décomposition (*unbundling*) des innovations dans le domaine de la comptabilité de gestion, Pour eux, ces innovations (dont l'ABC est un exemple typique) sont des modèles de comptabilité de gestion et non seulement des techniques. A travers plusieurs caractéristiques de conception (par exemple les objets de coût, le type d'informations utilisées etc.), un tel modèle décrit le design général d'un système de comptabilité de gestion. Les modèles de comptabilité de gestion peuvent être vus également comme des produits mis sur le marche par des fournisseurs (c'est-à-dire les créateurs et les vendeurs de méthodes). Dans cette optique les caractéristiques de conception seront les attributs des produits. « Les fournisseurs utilisent des combinaisons d'attributs pour différencier leurs produits dans le processus de diffusion » (Bjørnenak et Olson, 1999, p. 326).

4. MÉTHODES DÉRIVÉES DE L'ABC

Nous avons ainsi identifié trois principales méthodes de calcul des coûts dérivées de l'ABC : *time driven ABC*, *feature costing* et MBM (*management by means*). Notre intention principale n'est pas d'analyser les différentes méthodes de point de vue technique, mais de révéler les discours qui les entourent et dévoiler ainsi leur positionnement par rapport à l'ABC originel. Ce sont des discours construits et diffusés sciemment par certains personnages clé (tableau 1).

Aussi avons-nous choisi ces trois méthodes non seulement en fonction de leur filiation technique avec l'ABC (filiation qui, au moins pour le MBM, reste assez ambiguë), mais sur la base de l'appartenance de leurs créateurs et promoteurs aux réseaux qui ont donné naissance à l'ABC. Pour chaque méthode, nous mettons en exergue également le rôle joué par les consultants auxquels les membres du réseau ABC s'associent. Ces trois méthodes se rapportent toutes à l'ABC, soit en s'inscrivant dans une continuité (comme pour les deux premières) soit au contraire en marquant une rupture (c'est le cas du MBM). Leurs auteurs,

[9] Le *time driven ABC*, le *feature costing* et le MBM sont certes des méthodes connues en France.

[10] La plupart des innovations sont développées aujourd'hui suivant une démarche différente, orientée vers le marché et destinée essentiellement à dégager des bénéfices. Ainsi, par exemple le *balanced scorecard* est conçu par Kaplan à l'aide d'un consultant, David Norton et sa diffusion est pilotée par un cabinet de conseil fondé par les deux partenaires. Une autre innovation, l'EVA, est une marque enregistrée du cabinet Stern Stewart et les exemples pourraient continuer.

créateurs de l'ABC originel, se sont servis de la notoriété et de l'expérience acquise dans le temps à travers cette méthode pour construire leurs propres méthodes de calcul des coûts et discours.

Méthode	Année d'apparition	Membre des réseaux ABC	Consultant partenaire	Référence principale
time driven ABC	2004	R. Kaplan	S. Anderson (Acorn Systems)	(Kaplan et Anderson, 2004)
feature costing	1998	J. A. Brimson	Brimson est lui-même consultant (Activity Based Management Institute)	(Brimson, 1998)
MBM	2000	H. T. Johnson	A. Bröms (SAM Consulting)	(Johnson et Bröms, 2002) – traduction française

Tableau 1 : Méthodes de calcul des coûts dérivées de l'ABC

4.1. *Time driven ABC*

Le *time-driven ABC* est une méthode très récente. Comme l'affirment Bruggeman et al. (2005) et de La Villarmois et Levant (2007), certains de ses éléments sont présents dans un ouvrage de Kaplan et Cooper paru en 1998 (*Cost and effect : using integrated cost systems to drive profitability and performance*), c'est-à-dire à l'époque où l'ABC originel atteint sa maturité. La méthode proprement-dite est décrite pour la première fois dans un article de 2004 publié dans la *Harvard Business Review* (Kaplan et Anderson, 2004). Ses créateurs sont Robert Kaplan et Steven Anderson, directeur de Acorn Systems, un cabinet de conseil américain. Il faut remarquer donc tout de suite que le *time-driven ABC*, comme cela avait été le cas quelque quinze ans auparavant pour l'ABC, est le produit d'une équipe mixte, réunissant universitaires et consultants.

Le problème de l'utilisation des capacités de travail est souligné par Kaplan et Cooper (1998, p. 111) : « la mesure, la création et la gestion de la capacité inutilisée sont au cœur de l'ABC ». La mesure des capacités de travail (théoriques et réellement utilisées) apparaît comme particulièrement complexe. L'unité de mesure proposée par Kaplan et Cooper (1998) est l'unité de temps, puisque le travail des hommes, mais aussi celui de machines peut se mesurer facilement à travers cette unité (heures de main d'œuvre, heures machine etc.). Toute autre unité de mesure peut être convertie en fin de compte en unités de temps.

Kaplan et Anderson (2004) identifient plusieurs difficultés avec la méthode ABC. Ainsi, l'ABC traditionnel (pour reprendre les termes de ces deux auteurs) fonctionne bien s'il est mis en place à une échelle réduite, c'est-à-dire au niveau d'un département, d'une usine ou d'un site. Dès que l'on essaie de l'étendre à des grandes entreprises, le processus de collecte et traitement des données devient très compliqué. Plus généralement, la mise en place de la méthode demande d'importants investissements en temps et en argent qui découragent son adoption. En raison de ces coûts importants, le modèle n'est pas mis à jour assez fréquemment, ce qui met en question sa pertinence même. Pour toutes ces raisons, souvent

l'ABC traditionnel ne parvient pas à appréhender la complexité de l'entreprise. Finalement, un problème plus difficile découle du processus de collecte des données en soi : le calcul du coût des inducteurs néglige la sous-exploitation des capacités (il supposera toujours que les capacités sont utilisées à 100%, ce qui est rarement vrai).

La solution à toutes ces difficultés serait le nouvel ABC (*the new ABC*), que Kaplan et Anderson (2004) opposent à l'ABC traditionnel. Il ne s'agit pas d'abandonner l'approche ABC, qui a apporté beaucoup aux entreprises, mais de la revoir et la simplifier, à travers le *time-driven ABC*. A la différence de l'ABC traditionnel, fondé sur une analyse détaillé du travail des employés pour déterminer les inducteurs de coûts et pour calculer la consommation de ces inducteurs par les objets de coût, dans le *time driven ABC* la conception et les calculs sont effectués en grande partie directement par les managers, ce qui apporte plus de rapidité et de souplesse. En même temps, le coût des inducteurs devrait être plus précis, car il se fonde sur des unités de temps.

Telle qu'elle est décrite dans l'article de Kaplan et Anderson, cette méthode comporte plusieurs étapes.

- calcul du coût de l'unité de temps (*estimating the cost per time unit of capacity*) ;
- évaluation du temps requis par les activités (*estimating the time units of activities*) ;
- calcul du coût des inducteurs (*deriving cost-driver rates*) ;
- analyse et contrôle des coûts (*analyzing and reporting costs*) ;
- mise à jour du modèle (*updating the model*).

Afin de saisir la complexité de l'entreprise, le modèle *time-driven ABC* peut incorporer des équations de temps : plutôt que de définir des activités séparées pour chaque configuration, on exprime par des équations le coût des inducteurs en fonction des unités de temps nécessaires.

Le *time driven ABC* est donc une méthode qui respecte la logique de l'ABC originel, mais apporte des innovations à travers l'utilisation et la valorisation des temps standard (de La Villarmois et Levant, 2007). Le positionnement de ses deux auteurs (Kaplan et Anderson, 2004) garde cette même ligne, puisqu'ils présentent la méthode comme le nouvel ABC.

4.2. *Feature costing*

Par rapport à Kaplan ou Johnson, le cas de James A. Brimson est sans doute moins discuté et moins connu. L'explication est simple : le parcours de Brimson s'effectue en dehors du monde universitaire. Membre du comité exécutif du FASB et consultant chez Coopers & Lybrand, Brimson occupe plusieurs positions au sein du CAM-I ; c'est sous sa présidence que cet organisme crée et diffuse l'*activity accounting* (la version CAM-I de l'ABC). En 1988, Brimson coécrit avec Callie Berliner l'un des ouvrages fondateurs de cette méthode : *Cost management for today's advanced manufacturing : the CAM-I conceptual design*, paru chez Harvard Business School Press. Par la suite, Brimson signe (ou cosigne) plusieurs ouvrages sur l'ABC où il développe sa propre conception de la méthode (Brimson, 1991), propose son application au secteur des services et au secteur non-marchand (Brimson et Antos, 1994) ou étend l'approche ABC au contrôle budgétaire (Brimson et Antos, 1999). Il fonde à Arlington, au Texas, l'Activity Based Management Institute, dont il est le président.

L'article qui décrit pour la première fois le *feature costing* est publié par Brimson en 1998 dans le *Journal of Cost Management*. Sont titre est très parlant : *Feature costing : beyond ABC* et prouve l'intention de Brimson de proposer une nouvelle méthode sans

toutefois rompre totalement avec l'ABC. En analysant le contenu des différentes publications de Brimson, nous avons constaté que le concept de *feature costing*, dont il est le créateur et le promoteur, n'apparaît que tardivement, c'est-à-dire en 1998 (Brimson, 1998) et 1999 (Brimson et Antos, 1999). Les ouvrages précédents (déjà cités) n'en font pas mention et parlent d'un ABC tout à fait « traditionnel ». Cette évolution, loin d'être anodine, devrait être mise en relation avec la phase de maturité ou de déclin qu'atteint l'ABC vers la fin des années 1990.

Brimson (1998) reprend les critiques adressées aux systèmes traditionnels de calcul des coûts : orientation vers le passé, manque de réactivité, non respect du principe de contrôlabilité, distorsions dues à l'utilisation de la main d'œuvre directe comme clé de répartition. Selon Brimson (1998) et Brimson et Antos (1999), l'ABC représente une solution à ces problèmes, mais sa complexité le rend difficile à mettre en pratique.

Le *feature costing* est une approche fondée sur les processus[11] de l'entreprise. Les processus sont formés d'activités et les activités à leur tour sont formées de tâches. Ce sont les caractéristiques (élémentaires) du produit fini qui déterminent les spécificités de la production (c'est-à-dire la structure des activités). Le coût des activités est calculé comme un coût moyen réel et mesure les ressources consommées pour l'accomplissement des activités. Brimson centre son approche sur la création de valeur, qui devrait être à la base de tous les processus et activités de l'entreprise. La méthode *feature costing* permet de mieux rattacher les activités aux produits et d'isoler les variations de coûts causées par les caractéristiques des produits (Brimson, 1998). Les ambitions de Brimson (1999, p. xii) sont grandes : « le concept de *feature costing* est la prochaine évolution au-delà de l'ABC. L'utilisation du *feature costing* permet de comprendre beaucoup plus en détail la complexité des produits et des services. Cela s'accompagne par une réduction significative des coûts du système d'information ». La figure 3 présente de manière schématique la modélisation par les processus, telle que la voient les deux auteurs.

Le *feature costing* répartit les coûts aux activités et aux produits et services à la base des caractéristiques de ces produits ou services. Les caractéristiques sont les tâches spécifiques ou les étapes supplémentaires qui influencent le coût d'une activité (Brimson et Antos, 1999). La finalité est de déterminer comment les processus varient sous l'influence des caractéristiques spécifiques des produits ou des services considérés. La connaissance des caractéristiques et de leur impact sur les coûts devrait permettre à l'organisation de minimiser la variation de ces coûts et de rendre donc les coûts prévisibles et plus faciles à gérer. D'une part, les caractéristiques sont des éléments majeurs qui influencent le coût final du produit ou du service. D'autre part, elles sont importantes pour le client, car elles sont associées à diverses fonctions, utilisations etc. du produit ou du service en question.

La méthode *feature costing* s'appuie sur trois principes fondamentaux (Brimson et Antos, 1999). Premièrement, la structure des processus et la quantité de travail déterminent une certaine structure des coûts. Deuxièmement, la variation des coûts est une conséquence directe de la variation des processus. Troisièmement, la variation des processus a plusieurs origines différentes : la mauvaise exécution des processus, les caractéristiques des produits ou des services (c'est le facteur principal d'influence) et finalement les demandes des clients et les circuits de distribution.

[11] Il existe néanmoins une certaine ambiguïté terminologique, car Brimson et Antos (1999) utilisent parfois les concepts de processus et d'activité de façon interchangeable.

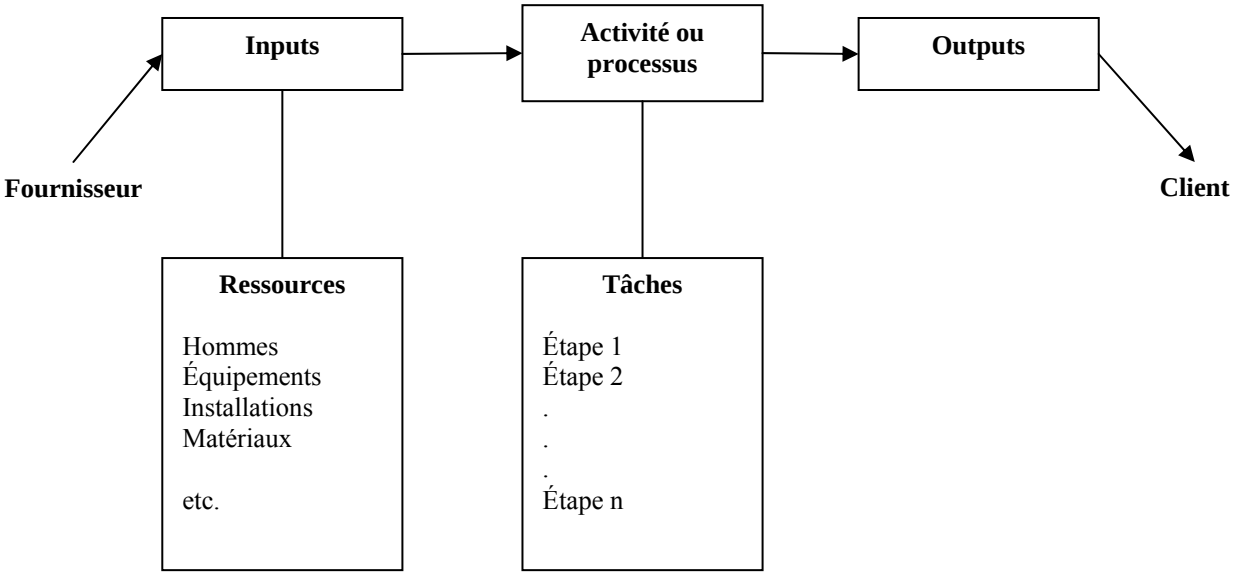


Figure 3 : Modélisation par des processus

Pour la mise en place du *feature costing*, Brimson et Antos (1999) proposent une démarche à sept étapes :

1. identifier les caractéristiques du produit,
2. déterminer les activités associées à chaque caractéristique (et leur succession),
3. calculer le coût de chaque activité ; c'est un coût moyen basé sur les performances réelles,
4. déterminer quelles sont les caractéristiques (dans la gamme de produits ou de services) qui provoquent une variation des processus ; pour chaque caractéristique on identifie plusieurs sous-catégories qui correspondent à des variantes différentes de produit,
5. calculer le niveau de variation générée par ces caractéristiques,
6. rattacher ces caractéristiques aux références produites,
7. calculer le coût des produits ; d'abord on établit une liste des activités qui participent au produit en question ; ensuite le coût moyen de chaque activité est ajusté en fonction des caractéristiques du produit ; c'est ce coût ajusté qui participe finalement au calcul du coût du produit.

A notre avis, le *feature costing* est plutôt une méthode de mesure des performances ou de contrôle qu'une méthode de calcul des coûts. D'ailleurs, Brimson (1999) l'associe dans son ouvrage à l'*activity based budgeting* (ABB – l'application de l'ABC au contrôle budgétaire). « Utilisé ensemble avec l'ABB, le *feature costing* cherche à identifier la variation dans les processus déterminée par des besoins ou des caractéristiques particuliers de produits ou services individuels. La connaissance des caractéristiques permet à l'organisation de comprendre et réduire la variation, ce qui conduit à des coûts plus prévisibles et contrôlables » (Brimson et Antos, 1999, p. 10)

Le *feature costing* emprunte à l'ABC des concepts (comme celui d'activité), mais également les phases initiales de sa mise en place (comme le calcul du coût des activités). L'originalité de la méthode consiste à définir le coût des activités comme un coût réel moyen et ensuite à répartir ce coût aux produits sur la base des caractéristiques des produits. Les créateurs de la méthode se positionnent, comme c'était le cas pour le *time driven ABC*, dans la

continuité de l'ABC originel (nous rappelons que le *feature costing* est décrit comme la prochaine évolution au-delà de l'ABC).

4.3. *Management by means*

A la différence des créateurs des deux autres méthodes, qui affirment leur filiation avec l'ABC originel, Johnson utilise une stratégie de rupture. D'ailleurs il serait intéressant de présenter avant tout son parcours singulier et controversé, sur lequel il revient lui-même dans un article récemment publié (Johnson, 2002). Il y décrit notamment l'évolution de sa pensée, qui se dirige d'une vision de comptable et d'économiste universitaire vers une pensée systémique.

Johnson commence sa carrière scientifique comme historien de la comptabilité. Entre 1968 et 1987 il publie des articles et des ouvrages en histoire ; il est président de l'Academy of Accounting Historians de 1982 à 1983. Il fait partie du courant de recherche dominant, positiviste et rationaliste, avec des influences néoclassiques (cf. Loft, 1995). Vers 1982 Johnson entre en contact avec Robert Kaplan, à l'époque professeur à Carnegie-Mellon[12], avec qui il coécrira le *Relevance lost*, publié en 1987. La thèse principale de cet ouvrage est étayée par de nombreux arguments historiques puisés dans les recherches déjà effectuées par Johnson sur l'évolution de la comptabilité de gestion aux États-Unis. En parallèle, il étudie le cas Weyerhauser, entreprise qui dispose dans les années 1980 d'un système original de répartition des charges indirectes ; ce cas fait l'objet d'une publication en 1987 et constitue l'un des piliers sur lesquels l'ABC est construit.

Progressivement, Johnson prend de la distance par rapport au réseau Harvard, ce qui transparaît des articles qu'il écrira à partir de 1988. L'évolution de la pensée de Johnson se concrétise dans un nouvel ouvrage, qu'il signe cette fois seul : *Relevance regained ; from top-down control to bottom-up empowerment* (The Free Press, 1992). Il propose de remplacer la gestion par les chiffres (c'est-à-dire les données comptables) par une gestion directe des processus[13]. Plus tard, Johnson entre en contact avec les managers d'une usine Toyota aux Etats-Unis ; il rencontre également Anders Bröms, un consultant suédois fondateur de SAM Consulting (Samarbetande Konsulter AB), qui travaille avec Scania. D'ailleurs, SAM Consulting était déjà mentionné dans (Johnson, 1992, p. 147), ce qui donne à penser que la relation entre Johnson et ce cabinet de conseil est plus ancienne. Sous l'influence de ces collaborateurs, Johnson est amené à développer une vision plus systémique et organique de l'entreprise, ce qui aboutit à un nouvel ouvrage publié en 2000 chez The Free Press, *Profit beyond measure : extraordinary results through attention to work and people* et cosigné avec Bröms. C'est dans cet ouvrage qu'est lancée la méthode MBM proprement dite, même si ses germes étaient déjà présents dans (Johnson, 1992).

Finalement, la solution proposée par Johnson est de considérer et gérer l'entreprise comme un organisme vivant (Johnson et Bröms, 2002). Pour lui, le système de gestion des coûts fait partie de l'ensemble des processus de l'entreprise, il n'est pas seulement un artifice comptable. Le fonctionnement des entreprises ne peut être mesuré à l'aide d'indicateurs quantitatifs, comme essaient de le faire les systèmes contemporains de gestion des coûts,

[12] Nous rappelons que c'est en 1984 que Robert Kaplan sera nommé à l'université de Harvard.

[13] Ces nouvelles idées de Johnson sont pourtant loin de faire l'unanimité. Certains auteurs lui reprochent son soutien inconditionnel pour le TQM (Ezzamel, 1994), d'autres son biais managérial (Williams et al., 1994) ou sa perspective ancrée dans le capitalisme occidental (Yuthas et Tinker, 1994)

systèmes essentiellement mécaniques. L'avenir appartient aux organisations qui abandonnent les outils de la comptabilité de gestion et tournent leur attention vers l'organisation du travail. Pour reprendre la formule de Johnson (2002, p. 19), il faut « arrêter de gérer les résultats et, à la place, gérer les moyens ».

Johnson et Bröms (2002) opposent la méthode MBM (*management by means*) à ce qu'ils appellent (d'une façon suggestive) le MBR (*management by results*). Ils proposent une gestion centrée sur les moyens de production et les processus, qui ne vise pas, comme la gestion par les résultats (MBR) l'amélioration avant tout des résultats financiers. Le projet est dévoilé dès la première page de l'introduction (Johnson et Bröms, 2002, p. 17) : « les dirigeants d'entreprise peuvent dégager des bénéfices plus substantiels et plus pérennes s'ils organisent le travail suivant les principes d'organisation systémique répandus dans la nature et cessent de forcer le travail via des objectifs quantitatifs ». Nous insistons ici uniquement sur le volet de cette méthode qui concerne le calcul des coûts (le calcul par ligne de commande), sans trop détailler la philosophie générale et la démarche du MBM.

Ainsi, pour le calcul des coûts, les deux auteurs proposent une méthode mise au point par le cabinet où travaille Bröms (SAM Consulting), appelée méthode de la ligne de commande, qu'ils opposent d'emblée à l'ABC : « à l'inverse de la méthode ABC qui apparut aux États-Unis, la méthode de la ligne de commande […] n'était basée ni sur un modèle de contrôle de gestion, ni sur un modèle de contrôle des coûts » (Johnson et Bröms, 2002, p. 205). Tout en admettant une similarité apparente entre les deux méthodes, ils affirment que « la plupart des gens ne sont pas conscients de l'énorme différence qui existe entre l'analyse de la rentabilité à la ligne de commande et l'imputation des coûts basée sur les activités selon la méthode ABC » (Johnson et Bröms, 2002, p. 206). L'analyse à la ligne de commande « diffère radicalement de la méthode ABC d'imputation des coûts basée sur les activités en ce sens qu'elle n'affecte pas les coûts indirects aux produits, aux clients, aux services, aux régions ou à toute autre source de coût indépendante. Au contraire, elle trace ces coûts indirects à la ligne de commande en une seule étape » (Johnson et Bröms, 2002, p. 206). La figure 4, extraite de l'ouvrage de Johnson et Bröms, présente d'une manière comparative les différentes techniques de calcul des coûts.

Néanmoins, les rapports entre SAM Consulting (le cabinet de Bröms) et l'ABC sont plus complexes (et la rupture moins évidente) qu'ils n'apparaissent au premier abord. A la fin des années 1980, en prenant connaissance de la méthode ABC à travers les nombreuses publications sur le sujet, les consultants de SAM Consulting y reconnaissent des caractéristiques des systèmes de comptabilité de gestion qu'ils mettent eux-mêmes en place (Kaplan, 1998). Le cabinet entre alors en contact avec Kaplan et Cooper pour entamer une collaboration et leur fournit par la même occasion des informations sur le calcul des coûts chez Kanthal, une entreprise industrielle suédoise ; cela aboutira à une étude de cas (très connue) rédigée par Kaplan. A la suite de cette collaboration, SAM Consulting se spécialisera dans des projets ABC (Johnson, 1992; Kaplan, 1998). Le site web du cabinet (www.sam.se) confirme ces informations, car il fait remonter l'activité de conseil en ABC à la fin des années 1980, c'est-à-dire immédiatement après l'apparition de la méthode. Aujourd'hui il semble que SAM Consulting ait orienté ses efforts exclusivement vers la promotion du MBM, méthode sans doute plus porteuse car le cabinet en a l'exclusivité. L'activité de conseil et formation dans le domaine de l'ABC existe encore, mais elle est désormais regroupée au sein d'une entité appelée l'Institut ABC (ABC-Institutet), qui reste associé à SAM Consulting.

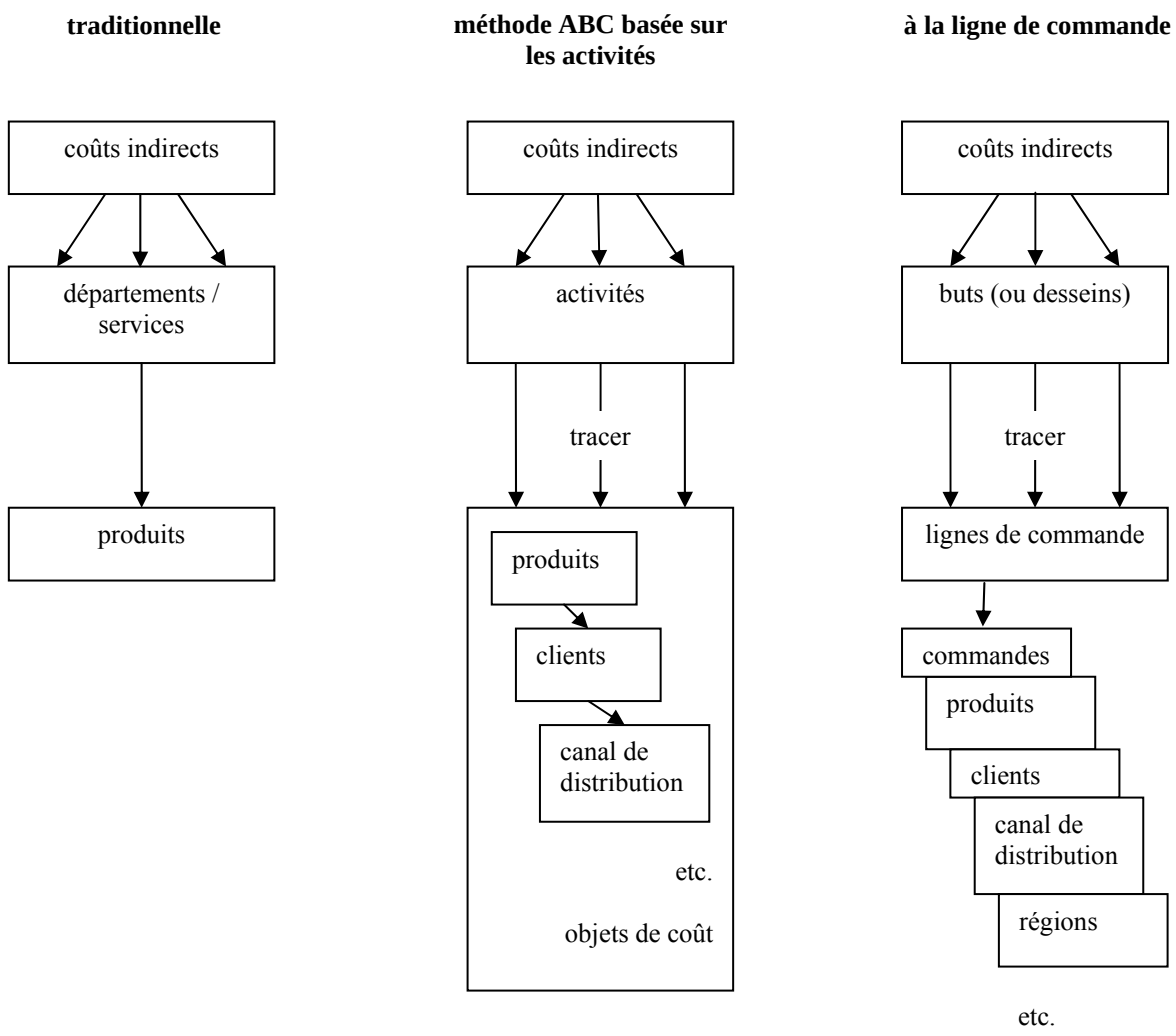


Figure 4 : Techniques d'établissement des coûts

Nous avons vu comment Johnson et Bröms se positionnent par rapport à l'ABC ; maintenant nous essayons d'expliquer en quoi consiste leur technique de calcul des coûts. Le principe de base est que la liaison entre le client et l'entreprise se manifeste au niveau de la ligne de commande et par conséquent c'est à ce niveau qu'il faudrait mesurer la rentabilité. Par ailleurs, l'information sur la rentabilité de la ligne de commande est présentée comme étant la seule compatible avec le MBM. L'idée du calcul de la rentabilité par ligne de commande appartient à un ingénieur, Sten Drakenberg, qui invente la méthode dans les années 1950 et la perfectionne par la suite. La méthode des lignes de commande est utilisée pendant un certain temps chez Ericsson ; ensuite, dans les années 1970, elle devient le produit phare du cabinet que Drakenberg fonde avec Bröms (SAM Consulting). Cette méthode utilise un objet de coût particulier (la ligne de commande) et prétend éviter toute imputation arbitraire des charges indirectes par un suivi précis de ces charges jusqu'à la ligne de commande. Ce suivi est possible grâce à la connaissance exhaustive des processus techniques déployés au sein de l'entreprise. Le calcul des coûts pour tout autre objet de coût (produit, client etc.) se fait par l'agrégation des informations par ligne de commande.

Le point le plus délicat de la méthode, et Johnson et Bröms (2002) le reconnaissent, est de rattacher les charges indirectes aux lignes de commande. La procédure est assez

complexe et suppose de classifier au préalable ces charges en trois catégories suivant leurs objectifs :

- coûts qui alimentent le volume d'activité des affaires courantes,
- coûts liés au fonctionnement des structures et des systèmes mis en place (c'est-à-dire coûts des services de support),
- coûts qui financent le développement à venir.

Ensuite, « les coûts indirects sont tracés jusqu'à chaque ligne de commande suivant des facteurs communs dont les proportions reflètent la quantité de travail nécessaire pour satisfaire chacun de ces objectifs » (Johnson et Bröms, 2002, p. 208) ; il s'agit des trois objectifs déjà mentionnés – soutenir l'activité courante, financer le fonctionnement des structures ou financer le développement. Les coûts indirects sont donc « tracés et imputés jusqu'aux lignes de commande proportionnellement à l'intensité d'effort, de travail ou de ressource que chaque ligne requiert en fonction de chaque objectif précité » (Johnson et Bröms, 2002, p. 209).

Le rattachement proprement dit des charges aux lignes de commande se fait à l'aide de clés de répartition, tout comme dans les méthodes traditionnelles ou l'ABC. Il nous paraît édifiant de rappeler ici les clés que les auteurs de la méthode préconisent, clés qui n'ont rien d'original :

- pour les coûts qui financent les activités courantes – nombre d'unités produites, nombre de composants utilisés, nombre d'heures de main d'œuvre etc.,
- pour les coûts qui financent les structures – nombre de composants, nombre de familles de produits, nombre de variantes de chaque produit, nombre de points de vente, nombre de négociants, nombre de clients,
- pour les coûts qui financent le développement – nombre de nouveaux produits, nombre de nouveaux négociants, nombre de nouveaux clients etc.

Johnson et Bröms considèrent que cette méthode qui rattache les coûts indirects aux lignes de commande est plus fiable et offre plus de précision que les méthodes traditionnelles (y compris l'ABC). « Analyser la rentabilité au niveau des prises de commande détourne l'attention de la direction des abstractions quantitatives et l'attire sur le travail réel qui unit l'entreprise avec chacun de ses clients » (Johnson et Bröms, 2002, p. 229). La méthode des lignes de commandes est décrite ailleurs comme le « futur de l'analyse de rentabilité » (Johnson et Bröms, 2002, p. 211).

Pour notre part, il nous semble que l'originalité de la méthode proposée par Johnson et Bröms (2002) est discutable. Par ailleurs, Mévellec (2005) classe le volet calcul des coûts du MBM dans la famille des méthodes basées sur des activités, tout en retenant deux éléments distinctifs :

- regroupement des activités dans trois processus majeurs – activités courantes, développement des activités futures et finalement activités de soutien,
- utilisation d'un objet de coût particulier, à savoir la ligne de commande (combinaison entre le produit et le client).

4.4. Au-delà de la rhétorique – aspects techniques des méthodes

Pour analyser les fondements techniques des différentes méthodes de calcul des coûts (ABC et méthodes dérivées), nous avons choisi le cadre proposé par Mévellec (2003). Cet auteur définit un système de coût comme une « représentation de la consommation de

ressources dans l'organisation qui l'accueille » (Mévellec, 2003, p. 96). Pour appréhender la construction de cette représentation il faut prendre en considération trois dimensions distinctes :

- les repères spatiaux de la consommation de ressources (la structure) ;
- les modalités de collecte et de traitement des données nécessaires au suivi de cette consommation (le fonctionnement) ;
- la façon dont l'ensemble contribue à la création de valeur par l'organisation (sa finalité).

Ces dimensions sont étudiées à travers neuf paramètres de conception, classés en trois grandes catégories (paramètres spatiaux, humains et logiques).

1. Paramètres spatiaux

- périmètre ; il concerne une unité économique – ainsi, les systèmes de coût complet (y compris l'ABC) auront tendance à couvrir l'ensemble des fonctions de l'organisation ;
- maille d'analyse – produit ou niveau hiérarchique pour les systèmes dits traditionnels, activité pour l'ABC ;
- nombre de niveaux de déversement – niveaux auxquels on détermine la consommation de ressources (par exemple, pour la méthode des sections homogènes : centres auxiliaires → centres principaux → objets de coût).

2. Paramètres humains

- construction de la maille d'analyse – la démarche de conception et de mise en place de cette maille, la participation des différents acteurs au processus ;
- responsabilité comptable – l'action sur les coûts, liée à la responsabilité, fait partie de tout système de comptabilité de gestion ;
- collecte de l'information – il faut prendre en considération le rôle du facteur humain dans la collecte des informations nécessaires aux systèmes de coûts.

3. Paramètres logiques

- causalité – « 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 » (Mévellec, 2003, p. 103) ;
- traçabilité – représente la capacité du système de suivre à l'intérieur de l'organisation le trajet des ressources entre leur entrée et leur sortie ;
- rationalité – concerne non pas la consommation des ressources, mais les objets de coût ; « la pertinence d'un système de coûts s'apprécie dans la cohérence entre les modalités de construction du coût des objets et les modalités de construction de la valeur dans l'environnement » (Mévellec, 2003, p. 104).

La seule différence de conception entre l'ABC classique et le *time driven ABC* consiste dans la façon de construire les mailles d'analyse : la conception, la mise en place et les estimations sont accomplies directement par les managers. Le *time driven ABC* est basé sur des inducteurs de temps, calculés à partir de l'utilisation normale des capacités (et non pas l'utilisation théorique). Tous les autres paramètres de conception semblent identiques à l'ABC classique.

En comparant l'ABC et le *feature costing*, la seule différence significative qui ressort concerne la maille d'analyse. Dans le cas du *feature costing*, une nouvelle maille vient s'ajouter à l'activité : c'est la caractéristique (*feature*).

Les différences les plus nombreuses apparaissent pour la méthode MBM. Ainsi, pour le MBM, la maille d'analyse est totalement originale : il s'agit de la ligne de commande. Concernant les paramètres humains, la construction de la maille d'analyse est exogène, car

elle dépend entièrement des commandes des clients. En outre, le MBM est en principe fondé, comme nous l'avons montré, sur une logique nouvelle, qui exclut la responsabilité comptable classique.

Dans le tableau 2, nous avons étendu aux trois méthodes dérivées l'analyse effectuée initialement par Mévellec (2003) sur l'ABC.

	ABC	*Time driven ABC*	*Feature costing*	*MBM*
Paramètres spatiaux				
Périmètre	Ensemble de l'organisation	Ensemble de l'organisation	Ensemble de l'organisation	Ensemble de l'organisation
Maille	Nomenclature technique + activité	Activité	Caractéristique + activité	Ligne de commande
Nombre de niveaux	Multiples	Multiples	Multiples	Multiples
Paramètres humains				
Construction de la maille d'analyse	Coopération avec les opérationnels et la hiérarchie	Rôle important des managers	Coopération avec les opérationnels et la hiérarchie	Exogène (dépend des commandes des clients)
Responsabilité comptable	Hiérarchique, fonctionnelle et transversale	Hiérarchique, fonctionnelle et transversale	Hiérarchique, fonctionnelle et transversale	Pas de responsabilité comptable classique
Collecte de l'information	Peu de biais	Peu de biais	Peu de biais	Peu de biais
Paramètres logiques				
Causalité	Totale	Totale	Totale	Totale
Traçabilité	Spécifique	Spécifique	Spécifique	Spécifique
Rationalité	Valeur co-construite	Valeur co-construite	Valeur co-construite	Valeur co-construite

Tableau 2 : Paramètres de conception du système ABC et des méthodes dérivées

5. CONCLUSION

L'idée que nous défendons ici est que la méthode ABC est une innovation arrivée à la fin des années 1990 à une phase de maturité et qui subit depuis une stratégie de différentiation. Nous avons tenté de mettre en évidence la logique marketing qui régit à notre avis l'émergence, la diffusion et les évolutions de cette méthode.

L'ABC est né dans les années 1987-1988, fruit des actions parallèles de deux réseaux – réseau Harvard et réseau CAM-I (Jones et Dugdale, 2002). Dans la diffusion de la méthode (offre d'innovation), le développement de l'infrastructure et les stratégies de communication mises en place sont les éléments déterminants. Après 1992, les deux réseaux éclatent ; plus

tard, vers la fin des années 1990, l'ABC entre dans une phase de maturité : sa diffusion stagne et l'intérêt qu'il suscite est en baisse. En raison de ces deux facteurs, la méthode fait désormais l'objet d'une véritable stratégie de différenciation. Ainsi apparaissent trois méthodes dérivées (*time driven ABC*, *feature costing* et MBM), développées chacune par l'un des membres des réseaux d'origine (respectivement Kaplan, Brimson et Johnson) en coopération avec des consultants.

Pour les trois méthodes dérivées, les stratégies de communication sont différentes. Ainsi, le *time driven ABC* est présenté par Kaplan et Anderson comme étant le nouvel ABC (*the new ABC*), ce qui annonce d'emblée la continuité avec la méthode originelle. Brimson s'inscrit lui aussi dans la continuité, puisqu'il affirme à plusieurs reprises que le *feature costing* va au-delà de l'ABC (*beyond ABC*) et il l'associe notamment à l'ABB (*activity based budgeting*). Johnson se déclare être en rupture non seulement avec l'ABC, mais également avec toutes les autres techniques de la comptabilité de gestion ; pourtant, comme nous l'avons vu, cette rupture reste discutable (cf. Mévellec, 2005). Malgré ces différences dans la stratégie de communication, d'une part ces trois méthodes restent assez proches d'un point de vue technique et d'autre part elles ne s'éloignent pas trop de l'ABC originel.

Pour prolonger cette recherche, il serait intéressant d'analyser plus en profondeur l'émergence, l'évolution mais aussi l'adoption par les entreprises pour les trois méthodes dérivées. A notre connaissance, il existe très peu d'études faites sur ce sujet[14]. Il nous paraîtrait également utile d'analyser plus en profondeur et de manière comparative le discours qui accompagne l'ABC originel et ceux qui sont rattachés aux méthodes dérivées.

[14] Nous n'avons pas trouvé de recherches se rapportant au *feature costing* ; le MBM est analysé dans (Mévellec, 2005) et le time-driven ABC dans (de La Villarmois et Levant, 2007) et (Bruggeman et al., 2005).

BIBLIOGRAPHIE

Abrahamson, E. (1991) "Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations", Academy of Management Review, 16, 3.

Alcouffe, S., Berland, N. & Levant, Y. (2003) "Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: une étude comparative", Comptabilité, Contrôle, Audit, no. spécial, mai.

Alcouffe, S., Berland, N. & Levant, Y. (2008) "Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study", Management Accounting Research, 19, p. 1-17.

Alcouffe, S. & Malleret, V. (2004) "Les fondements conceptuels de l'ABC "à la française"", Comptabilité, Contrôle, Audit, 10, 2.

Baird, K. M., Harrison, G. L. & Reeve, R. C. (2004) "Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors", Management Accounting Research, 15, dec.

Bescos, P. L., Cauvin, E. & Gosselin, M. (2002) "La comptabilité par activités et la gestion des activités: comparaison entre le Canada et la France", Comptabilité, Contrôle, Audit, no. spécial, mai.

Bjørnenak, T. (1997a) "Conventional wisdom and accounting practices", Management Accounting Research, 8, p. 367-382.

Bjørnenak, T. (1997b) "Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway", Management Accounting Research, 8, 1, p. 3-17.

Bjørnenak, T. & Mitchell, F. (2002) "The development of activity-based costing journal literature, 1987-2000", The European Accounting Review, 11, 3.

Bjørnenak, T. & Olson, O. (1999) "Unbundling management accounting innovations", Management Accounting Research, 10, p. 325-338.

Bouquin, H. (1997) Comptabilité de gestion, 2e édition, Sirey.

Brimson, J. A. (1991) Activity accounting, an activity-based costing approach, John Wiley & sons.

Brimson, J. A. (1998) "Feature costing: beyond ABC", Journal of Cost Management, 1, 1.

Brimson, J. A. & Antos, J. (1994) Activity-based management for service industries, government entities and non profit organizations, John Wiley & sons.

Brimson, J. A. & Antos, J. (1999) Driving value using activity-based budgeting, John Wiley & sons.

Brown, L. A. (1981) Innovation diffusion; a new perspective, Methuen.

Bruggeman, W., Everaert, O. & Levant, Y. (2005) La contribution d'une nouvelle méthode à la modélisation des coûts: le time-driven ABC; le cas d'une société de négoce. congrès AFC. Lille.

Carmona, S. & Gutiérrez, I. (2003) "Vogues in management accounting research", Scandinavian Journal of Management, 19, p. 213-231.

Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1992) "Activity-based systems: measuring the costs of resource usage", Accounting Horizons, sept., p. 1-19.

de La Villarmois, O. & 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, 10, 1.

Downs, G. W. & Mohr, L. B. (1976) "Conceptual issues in the study of innovation", Administrative Science Quarterly, 21, 4.

Dubois, P. L. & Jolibert, A. (2005) Le marketing; fondements et pratique, 4e édition, Economica.
Dugdale, D. & Jones, T. C. (1998) "Throughput accounting: transforming practices?" British Accounting Review, 30, p. 203-220.
Evraert, S. & Mévellec, P. (1990) "Calcul des coûts: il faut dépasser les méthodes traditionnelles", Revue Française de Gestion, mars-mai.
Evraert, S. & Mévellec, P. (1991) "Les systèmes de coût par activité; réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion", Revue Française de Gestion, jan-fév.
Ezzamel, M. (1994) "From problem solving to problematization: relevance revisited", Critical Perspectives on Accounting, 5, p. 269-280.
Ezzamel, M., Hoskin, K. & Macve, R. (1990) "Managing it all by numbers: a review of Johnson & Kaplan's "Relevance lost"", Accounting and Business Research, 20, 78, p. 153-166.
Frank, W. G. (1990) ""Back to the future": a retrospective view of J. Maurice Clark's studies in the economics of overhead costs", Journal of Management Accounting Research, 2, fall.
Gallouj, F. (1994) Economie de l'innovation dans les services, Editions L'Harmattan.
Godowski, C. (2003) "Essai sur la dynamique d'assimilation des innovations manageriales; le cas des approches par activités", Comptabilité, Contrôle, Audit, no. spécial, mai.
Gosselin, M. (1997) "The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing", Accounting, Organizations and Society, 22, 2.
Gosselin, M. & Ouellet, G. (1999) "Les enquêtes sur la mise en oeuvre de la comptabilité par activités: qu'avons-nous vraiment appris?" Comptabilité, Contrôle, Audit, 5, 1, mars.
Gosselin, M. & Pinet, C. (2002) "Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activités: état de la situation actuelle et perspectives", Comptabilité, Contrôle, Audit, 8, 2, novembre.
Helfer, J. P. & Orsoni, J. (2005) Marketing, 9e édition, Vuibert.
Innes, J., Mitchell, F. & Sinclair, D. (2000) "Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results", Management Accounting Research, 11, 3.
Johnson, H. T. (1992) Relevance regained; from top-down control to bottom-up empowerment, The Free Press.
Johnson, H. T. (2002) "A former management accountant reflects on his journey through the world of cost management", Accounting History, 7, 1.
Johnson, H. T. & Bröms, A. (2002) La méthode MBM; pour un management de la performance durable, Editions de l'Organisation.
Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987) Relevance lost: the rise and fall of management accounting, Harvard Business School Press.
Jones, T. C. & Dugdale, D. (1998) "Theory of constraints: transforming ideas?" British Accounting Review, 30, p. 73-91.
Jones, T. C. & Dugdale, D. (2002) "The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity", Accounting, Organizations and Society, 27, p. 121-163.
Kaplan, R. S. (1983) "Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research", The Accounting Review, 58, 4, oct.
Kaplan, R. S. (1984a) "The evolution of management accounting", The Accounting Review, 59, 3.
Kaplan, R. S. (1984b) "Yesterday's accounting undermines production", Harvard Business Review, jul-aug.

Kaplan, R. S. (1998) "Innovation action research: creating new management theory and practice", Journal of Management Accounting Research, 10, p. 89-118.
Kaplan, R. S. & Anderson, S. R. (2004) "Time-driven activity based costing", Harvard Business Review, 82, 11, nov.
Kaplan, R. S. & Cooper, R. (1998) Cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance, Harvard Business School Press.
Kotler, P. & Dubois, B. (2000) Marketing management, 10e édition, Publi Union.
Lebas, M. (1991) "Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités", Revue Française de Comptabilité, 226, sept.
Lebas, M. (1992) "L'ABM ou le management basé sur les activités", Revue Française de Comptabilité, 237, sept.
Lebas, M. & Mévellec, P. (1999) "Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion", Comptabilité, Contrôle, Audit, no. spécial, mai.
Loft, A. (1995) The history of management accounting: relevance found. in ASHTON, D., HOPPER, T. & SCAPENS, R. (Eds.) Issues in management accounting, Prentice Hall.
Lorino, P. (1991) Le contrôle de gestion stratégique, Dunod.
Lowry, J. (1993) "Management accounting's diminishing post-industrial relevance: Johnson and Kaplan revisited", Accounting and Business Besearch, 23, 90.
Lukka, K. & Granlund, M. (2002) "The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres", Accounting, Organizations and Society, 27, 1-2, p. 165-190.
Macintosh, N. B. (1994) Management accounting and control systems; an organizational and behavioral approach, Wiley.
Macintosh, N. B. (1998) "Management accounting in Europe: a view from Canada", Management Accounting Research, 9, p. 495-500.
Malmi, T. (1999) "Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms", Accounting, Organizations and Society, 24, 8.
Méric, J. (2003) "L'émergence d'un discours de l'analyse managériale - le cas du *balanced scorecard*", Comptabilité, Contrôle, Audit, suppl., mai.
Mévellec, P. (1988) "La comptabilité analytique face à l'évolution technologique", Revue Française de Gestion, jan.-fév.
Mévellec, P. (1990a) "Coût complet à base d'activités: une étude comparative", Revue Française de Comptabilité, 216, oct.
Mévellec, P. (1990b) Outils de gestion; la pertinence retrouvée, Editions Comptables Malesherbes.
Mévellec, P. (1992) "Qu'est-ce qu'une activité?" Revue Française de Comptabilité, 238, oct.
Mévellec, P. (1993) "Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC", Revue Française de Comptabilité, 251, déc.
Mévellec, P. (2003) "Paramètres de conception des systèmes de coûts: étude comparative", Comptabilité, Contrôle, Audit, 9, 1.
Mévellec, P. (2005) Les systèmes de coûts; objectifs, paramètres de conception et analyse comparée, Dunod OEC.
Millier, P. (2005) Stratégie et marketing de l'innovation technologique, 2e édition, Dunod.
Noreen, E. (1987) "Commentary on H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan's Relevance lost: the rise and fall of management accounting", Accounting Horizons, dec.
Reider, B. & Saunders, G. (1988) "Management accounting education: a defense of criticism", Accounting Horizons, dec.
Robinson, M. A. (1990) "Contribution margin analysis: no longer relevant / strategic cost management: the new paradigm", Journal of Management Accounting Research, 2, fall.

Rogers, E. M. (2003) Diffusion of innovations, 5th edition, Free Press.
Van de Ven, A. H. (1986) "Central problems in the management of innovation", Management Science, 32, 5.
Van de Ven, A. H. & Poole, M. S. (1995) "Explaining development and change in organizations", Academy of Management Review, 20, 3.
Vollmers, G. L. (1996) "Academic cost accounting from 1920-1950: alive and well", Journal of Management Accounting Research, 8, p. 183-199.
Williams, K., Haslam, C., Cutler, T., Johal, S. & Willis, K. (1994) "Johnson 2: knowledge goes to Hollywood", Critical Perspectives on Accounting, 5, p. 281-293.
Yuthas, K. & Tinker, T. (1994) "Paradise regained? Myth, Milton and management accounting", Critical Perspectives on Accounting, 5, p. 295-310.