LES FONDEMENTS CONCEPTUELS DE L'ABC " A LA FRANCAISE "

Simon Alcouffe, Véronique Malleret

▶ **To cite this version:**

Simon Alcouffe, Véronique Malleret. LES FONDEMENTS CONCEPTUELS DE L'ABC " A LA FRANCAISE ". Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France. pp.CD-Rom. halshs-00584419

HAL Id: halshs-00584419

https://shs.hal.science/halshs-00584419

Submitted on 8 Apr 2011

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

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

LES FONDEMENTS CONCEPTUELS DE L'ABC " A LA FRANCAISE "

Simon ALCOUFFE et Véronique MALLERET
Groupe HEC – Département Comptabilité-Contrôle de Gestion
78351 JOUY-EN-JOSAS CEDEX
Tél. 01 39 67 83 47/01 39 67 72 94, alcouffes@hec.fr/malleret@hec.fr

Résumé

Cette communication rassemble, analyse et compare les principaux concepts qui fondent la comptabilité d'activités chez les auteurs français. Elle fait apparaître un certain nombre de convergences et de divergences portant soit sur la définition des concepts élémentaires (tâches, activités et processus) soit sur le mécanisme de calcul des coûts. La définition des processus et les pratiques de regroupement d'activités cristallisent les difficultés rencontrées.

Mots clés. : ABC, concepts théoriques, comparaison

Abstract

This paper analyses and compares the basic concepts founding ABC in the French literature. It shows that the main converging and diverging points are related to the definition of basic notions (task, activity, process) and to cost calculation. The authors diverge mainly on the definition of processes and on the assembling of activities during the cost allocation procedure.

Key words: ABC, theoretical concepts, comparison

Introduction

Depuis 1990, la méthode " ABC ", appelée aussi comptabilité d'activités, a fait son apparition dans les textes académiques de comptabilité de gestion. Plus tard dans la décennie, elle a été suivie et complétée par la méthode ABM. Parallèlement, elle a progressé dans le monde des entreprises. La façon dont l'ABC est mise en œuvre dans les entreprises n'a d'ailleurs pas cessé d'être l'objet de débats dont la *Revue Française de Comptabilité*, la revue *Comptabilité - Contrôle - Audit* ou la *Revue Fiduciaire Comptable* entre autres, se font régulièrement l'écho (voir par exemple Lebas et Mévellec, 1999, et Mévellec, 2001). Ainsi, avec le recul d'une bonne dizaine d'années dont nous disposons aujourd'hui, il nous paraît intéressant de faire le point sur les concepts théoriques qui fondent la méthode ABC chez les principaux auteurs français qui ont travaillé dans ce domaine, de comparer ces concepts et de voir s'il se dégage une communauté de pensée à propos de l'ABC.

Le champ de l'analyse comparative à laquelle nous nous livrons a été défini en se fondant sur plusieurs critères.
Nous avons d'abord décidé de concentrer notre analyse sur l'ABC, parce qu'elle repose sur un nombre de notions plus restreint que l'ABM. Ceci nous a conduits à étudier des textes publiés entre 1990 et 1994, qui avaient pour objectif la présentation et la définition de la méthode ABC. Puis, au vu des résultats obtenus à partir de cette première série d'écrits, nous avons examiné des textes plus récents des mêmes auteurs pour voir si les définitions qu'ils utilisaient avaient évolué à la fin de la décennie.

Par ailleurs, nous nous sommes intéressés aux modèles théoriques de l'ABC proposés par les auteurs et non aux différentes orientations qui se sont dessinées ensuite concernant la mise en œuvre et l'utilisation de l'ABC par l'entreprise. Bien que ces deux points ne soient pas indépendants l'un de l'autre, la finalité de l'outil ayant des répercussions sur sa conception comme nous le verrons plus loin, il nous semble que le cadre conceptuel de l'ABC peut être en lui-même un objet d'étude utile pour le chercheur, l'enseignant et le professionnel.
A chaque fois que cela était possible, nous avons préféré avoir recours à des livres plutôt qu'à des articles. En effet, la première finalité d'un article n'est pas de définir des notions de base, alors que dans un manuel, l'auteur, moins contraint par des objectifs de volume à respecter, peut expliciter les différents concepts qu'il utilise comme il le souhaite.
Enfin, nous avons travaillé avec des textes écrits en français, par des auteurs français, laissant de côté toute la littérature d'origine anglo-saxonne. Ce travail pourra être fait ultérieurement, mais comme nous nous sommes centrés sur la définition de notions et de méthodes, la traduction de certains termes (par exemple " *activity* " par activité ou " *task* " par tâche) aurait pu introduire des ambiguïtés liées au seul problème linguistique.
Pour ces différentes raisons, l'analyse comparative présentée dans les deux premières parties de ce document prendra appui sur les textes suivants dont on trouvera les références complètes dans la bibliographie :

- *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, P. Mévellec, 1990 ;
- " Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités ", M. Lebas, 1991 ;
- *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, P. Lorino, 1991 ;
- *Comptabilité de gestion*, H. Bouquin, 1993 ;
- *Le management de la performance*, P.-L. Bescos et C. Mendoza, 1994.

Dans cette liste, il faut noter la spécificité de Bouquin (1993) seul ouvrage qui n'a pas pour objectif de présenter la méthode ABC et qui propose une méthode originale de calcul des coûts tout en se positionnant par rapport à l'ABC.

L'ensemble de cette communication s'organise de la façon suivante. La première partie recense les notions élémentaires nécessaires à l'ABC - tâches, activités, processus, ressources - et compare les définitions proposées. La seconde partie analyse les méthodes de calcul des coûts, c'est-à-dire les relations qu'il faut établir entre ces différentes notions pour parvenir à un coût. La troisième partie du texte a pour objectif de voir si la littérature de la fin des années 90 a précisé les points qui faisaient l'objet d'un débat au cours de la première période étudiée. Elle le fait en analysant d'une part des récits de mise en place d'ABC dans des entreprises pour voir si la pratique a apporté des réponses aux questions posées (et si oui, lesquelles), d'autre part en analysant des textes théoriques des mêmes auteurs pour voir comment ils ont complété et approfondi leur description originale de l'ABC.

1 Les concepts élémentaires

Dans cette première partie, nous étudierons les définitions respectives de ce qui nous semble être des concepts communs aux auteurs concernés lorsqu'ils travaillent sur l'ABC : la tâche, l'activité, le processus et les ressources. Pour chacun de ces concepts, nous proposerons un

tableau récapitulatif des définitions utilisées avant de conclure sur les divergences et convergences observées.

1.1 Définition de la tâche

Le tableau 1 ci-dessous recense les positions adoptées par les différents auteurs que nous étudions dans cette communication.

Auteur(s)	Définition	Exemples
Mévellec (1990)	Pas de définition propre. Concept pas vraiment utilisé par l'auteur.	Pas d'exemple.
Lebas (1991)	Pas de définition propre. Des éléments de caractérisation sont contenus dans la définition du terme " activité ".	Pas d'exemple.
Lorino (1991)	Pas de définition propre. Des éléments de caractérisation sont contenus dans la définition du terme " activité ".	Pas d'exemple.
Bouquin (1993)	Les tâches constituent le chaînon de base auquel s'attachent les flux qui traversent l'organisation et provoquent des coûts, elles forment des ensembles cohérents : les activités. (p. 70).	Remplir des formulaires, classer des dossiers, téléphoner.
Bescos et Mendoza (1994)	Pas de définition propre.	L'activité " passation de commande " est composée des tâches " détermination des quantités, des délais de livraison, établissement de la commande ".

Tableau 1 : Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept de " tâche "

Comme on peut le voir, le mot " tâche " est rarement défini en tant que tel par les différents auteurs. Au contraire, ceux-ci le mobilisent surtout pour définir l'activité. La seule exception est la définition proposée par Bouquin (1993), assortie d'exemples. Bescos et Mendoza (1994) ne donnent pas de définition mais proposent des exemples. Au total, les auteurs paraissent se conformer implicitement à la tradition française qui utilise le mot " tâche " dans des analyses de travail tertiaire, par exemple dans les tableaux de répartition des tâches (Begouën Demeaux et Lemaître, 1982). En outre, si le mot tâche semble avoir été " la maille favorite de l'analyse scientifique du travail au sens de Taylor et de ses disciples " (Mévellec, 1995b, p. 48), on peut noter que les professionnels du monde industriel préfèrent aujourd'hui celui d'opération élémentaire (en référence à la gamme opératoire) pour désigner la plus petite transformation identifiable. Quand elle est utilisée, la notion de tâche est généralement plus large que celle d'opération.

1.2 Définition de l'activité

1.2.1 Définitions et points communs

Les différentes définitions de l'activité sont reportées dans le tableau 2. L'analyse de ce tableau permet de faire apparaître un large consensus sur deux points. Le premier est qu'une

activité se caractérise par sa construction, sa composition - c'est un ensemble de tâches - et par une finalité externe, autre que sa propre réalisation. Comme on peut le constater dans le tableau 3 ci-après, cette finalité s'exprime en des termes assez différents selon les auteurs. Le second point de consensus est qu'une activité peut (ou doit pour certains auteurs plus prescriptifs) être définie par un verbe : " Une activité, c'est ce que l'on fait ".

Auteur(s)	Définition	Exemples
Mévellec (1990)	" Une activité permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations ". " Va constituer une activité ce que l'analyste décidera de considérer comme une activité " (p. 115).	Réception des livraisons, magasinage, montage.
Lebas (1991)	" L'activité est définie par un ensemble d'actions ou de tâches qui ont pour objectif de réaliser, à plus ou moins court terme, un ajout de valeur à l'objet ou de permettre cet ajout de valeur " (p. 51).	Manutention, magasinage, lancement d'une production.
Lorino (1991)	Les activités " c'est tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans la vie de l'entreprise : tourner, fraiser, assembler, négocier un contrat, qualifier un fournisseur [...] ". Une activité est donc " un ensemble de tâches élémentaires : réalisées par un individu ou un groupe, faisant appel à un savoir-faire spécifique, homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance, permettant de fournir un output [...], à un client interne ou externe, à partir d'un panier d'inputs ". " Les activités, c'est tout ce que les hommes de l'entreprise font, [...] tous ces ''faire'' qui font appel à des ''savoir-faire'' spécifiques " (pp. 39-40).	Recouvrer, facturer, valoriser les stocks, émettre des demandes d'achat.
Bouquin (1993)	L'organisation est composée d'entités, qui, pour remplir leurs missions, effectuent des tâches élémentaires multiples, qui s'articulent entre elles, de sorte qu'elles forment des processus élémentaires, appelés aussi activités. L'activité est un ensemble cohérent de tâches (p. 70).	Approvisionner, réceptionner les livraisons, facturer.
Bescos et Mendoza (1994)	" Une activité est définie comme une combinaison de personnes, de technologies, de matières premières, de méthodes et d'environnements qui permet de produire un produit ou un service donné. L'activité décrit ce que l'entreprise fait : la façon dont le temps est utilisé et les résultats (outputs) obtenus " (p. 35).	Assemblage, changement des réglages, gestion de l'usine.

Tableau 2 : Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept d' " activité "

Auteur(s)	Définitions propres	Finalités
Mévellec (1990)	" Une activité permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations " (p. 115)	
Lebas (1991)	" Un ensemble d'action ou de tâches… "	" … qui ont pour objectif de réaliser… un ajout de valeur à l'objet ou de permettre cet ajout de valeur " (p. 51).
Lorino (1991)	" Un ensemble de tâches élémentaires… "	" … permettant de fournir un output […] à un client interne ou externe " (pp. 39-40).
Bouquin (1993)	" Un ensemble cohérent de tâches " (p. 70)	Effectuées par les entités " pour remplir leurs missions " (p. 70).
Bescos et Mendoza, (1994)	" Une combinaison de personnes, de technologies, de matières premières, de méthode et d'environnements… "	" … qui permet de produire un produit ou un service donné " (p. 35).

Tableau 3 : Les activités – Définitions propres et finalités

1.2.2 Divergences

La comparaison des définitions et des exemples données pour le concept d'activité fait également apparaître des points de vue atypiques. La définition de Bescos et Mendoza (1994), tout en ayant des points communs avec les autres, présente l'activité comme une combinaison de moyens (humains, technologiques …). Cette définition porte donc en elle-même un risque de confusion avec la notion de ressources. Par ailleurs, Bouquin est le seul qui met en évidence dès ce niveau le fait que les tâches et donc les activités " provoquent les coûts " (1993, p.96). La définition proposée par Mévellec (1990), quant à elle, tranche par son côté volontariste et par sa souplesse : " va constituer une activité ce que l'analyste décidera de considérer comme une activité " (p. 115). Cette définition est révélatrice de l'étroite relation qui doit exister, pour Mévellec, entre l'analyse des activités et les finalités stratégiques de la mise en place de l'ABC. En même temps, elle met en évidence le fait que l'activité ne dispose pas d'une définition dure, indiscutable, liée à sa nature ou à son positionnement dans l'organisation, mais que le choix et la définition des activités sont le résultat de décisions prises dans l'entreprise. L'article de 1992 de Mévellec intitulé " Qu'est-ce qu'une activité ? " confirme cette position. L'auteur y mentionne notamment " l'absence de qualification en soi de l'activité " (p. 54) et le fait que " le lecteur, et surtout le praticien reste en définitive le seul maître de la définition précise qu'il donnera au terme d'activité " (pp. 54-55).

1.2.3 Le problème de " l'effet d'optique "

Par ailleurs, les auteurs insistent de façon inégale sur la nécessité de prendre en compte ce que nous appellerions " l'effet d'optique ". En effet, comment imaginer que les notions de tâches et d'activités vont se conjuguer de la même façon si l'on analyse une entreprise de 5000 employés ou un service d'une centaine de personnes ? Mévellec (1990, pp. 115-116) évoque ainsi par exemple le fait que le choix de la partition de l'entreprise en activités peut être contingent du niveau d'analyse auquel on se place (département, division ou groupe). Dans le même sens, Lorino (1991, p. 58) précise que la " teneur " de l'activité dépend entre autres choses de la taille de l'entreprise : " le même type d'activité, selon qu'il se situe dans une grande ou dans une petite organisation, aura une extension très différente et devra ou non être individualisé ". De son côté, Bouquin (1993) distingue clairement trois niveaux de définition

des activités en fonction des finalités des tâches élémentaires qui les constituent. “ Le premier niveau correspond à une fonction immédiate des tâches considérées... Le second niveau correspond au rôle joué par l’entité étudiée vis-à-vis des autres entités de l’organisation ”. Enfin, au troisième niveau “ on se réfère au rôle joué par l’entité dans la stratégie de l’organisation dans son ensemble ” (Bouquin, 1993, pp. 76-77). Finalement, Bescos et Mendoza (1994, p. 48) estiment que l’ “ on considère généralement que les différentes tâches d’un service (ou d’un centre d’analyse) peuvent se regrouper autour de 2 à 5 activités principales. Pour une entreprise qui débute dans l’implantation de la méthode ABC, la mise en évidence de 25 à 100 activités différentes est suffisante. Là encore, tout dépend des objectifs recherchés et des moyens mis en œuvre ”.

On peut noter au sujet de cet “ effet d’optique ” que les analystes du BBZ (voir par exemple Tchénio *et al.*, 1983) ont également été confrontés à la nécessité de définir des activités et des tâches et avaient pour cela bien pris soin de définir ce qu’ils appelaient l’unité d’analyse et sa taille approximative. Cette nécessité de préciser l’échelle de l’analyse des activités, comme la souplesse potentielle dans la définition des activités mentionnée plus haut, attire l’attention sur le caractère relatif des définitions mentionnées ci-dessus. Ce caractère relatif est d’ailleurs confirmé par le fait que les auteurs se contentent le plus souvent de positionner les différentes notions les unes par rapport aux autres (activités/tâches et, on le verra plus loin, processus/activités), plutôt que de proposer des définitions des différentes notions elles-mêmes.

1.3 Définition du processus

L’examen de ce tableau fait apparaître un consensus quasi-général sur deux points : le processus est un ensemble d’activités et il a une finalité externe. En revanche, plusieurs points importants restent à éclaircir. Pour certains auteurs, le processus se déroule au sein d’une même entité organisationnelle alors que, pour d’autres, il a la propriété de franchir les frontières entre services, donc d’être transversal. Lorsque l’on sait que l’ABC, débouchant sur l’ABM, a été ultérieurement présentée comme un vecteur utile d’une vision transversale, horizontale de l’organisation, cette précision sur le concept de processus n’est pas indifférente. On constate également dans le tableau 4 que les définitions de Mévellec (1990) et de Lebas (1991) sont assez différentes des autres. Pour Mévellec (1990), les activités rassemblées dans un processus ne le sont pas en vertu d’une finalité commune mais à cause d’un facteur de déclenchement commun. Certes, dans la pratique, ces deux façons de construire un processus peuvent être équivalentes, mais l’énoncé a sans doute son importance. Pour Lebas (1991), un ensemble d’activités doit posséder trois propriétés pour être qualifié de processus (extraites d’une définition donnée par Bucki et Pesqueux, 1991).

Le tableau 4 présente les différentes définitions des processus proposées par les auteurs.

Auteur(s)	Définition	Exemples
Mévellec (1990)	Un processus est une chaîne d'activités déclenchées par un facteur unique (p. 183).	Pas d'exemple.
Lebas (1991)	" Un processus doit posséder trois caractéristiques : avoir une finalité (c'est-à-dire avoir une ''production''), avoir des moyens (c'est-à-dire des consommations de ressources) et avoir un ''système de conduite'', c'est-à-dire une manière non unique de mettre en œuvre les moyens pour atteindre la finalité " (p. 51).	Pas d'exemple.
Lorino (1991)	" Combinaison de faire et de savoir-faire distincts, permettant de fournir un résultat matériel ou immatériel précis [...], objectif global commun à toutes les activités qui le composent " (1991, p. 40).	Toutes les activités déclenchées par une modification technique d'un produit constituent un processus " modification technique ".
Bouquin (1993)	Un processus est un ensemble d'activités nécessaires à la conception d'un produit, à sa fabrication, à sa vente, à son suivi après la vente et à la gestion des travaux administratifs qu'il entraîne (p. 83).	Le processus " gestion de la qualité " est constitué des activités " inspection des approvisionnements, réception, inspection par lots des produits semi-finis, etc. ".
Bescos et Mendoza (1994)	" Processus : ensemble d'activités liées en vue d'atteindre un objectif commun (ex. : ensemble des activités nécessaires à la facturation d'un client, [...]) " (p. 42).	Production d'une commande.

Tableau 4 : Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept de " processus "

Selon nous, le tableau 4 révèle donc deux conceptions implicites du processus. Pour certains auteurs, le processus existe physiquement dans l'entreprise et la représentation comptable que nous adoptons n'est que le reflet d'une réalité qui existe par ailleurs, et qui a sa propre logique technique. Pour d'autres, le processus est une construction, opérée par les analystes en se fondant sur différents critères, pour répondre à certains besoins d'information. On retrouve ainsi au niveau de la définition des processus le caractère volontariste de la démarche adoptée par Mévellec (1990), que nous avions déjà signalé à propos de la définition de l'activité.

En revanche, la plupart des auteurs étudiés sont d'accord sur la hiérarchie qu'il faut établir entre les trois concepts que nous venons de recenser : les tâches composent les activités qui composent les processus. Il faut cependant mentionner la position originale de Bouquin (1993) qui considère que des tâches sont enchaînées au sein de processus, appelés activités. Ceci n'empêche pas, d'ailleurs, que les activités soient elles aussi enchaînées au sein de processus plus vastes, " à un niveau plus global " (p. 71). Pour Bouquin (1993) donc, le terme de processus signifie qu'il y a une articulation entre différents éléments, quels que soient les éléments considérés.

1.4 Définition des ressources

Tout en employant parfois des termes différents, les auteurs qui définissent les ressources s'accordent pour dire que celles-ci sont constituées par les charges (au sens comptable) de l'entreprise. Pour Bescos et Mendoza (1994, pp. 40-41), " les ressources constituent les moyens en hommes et matériels disponibles pour obtenir les produits vendus (ou les services offerts) ". Pour Bouquin (1993, p. 95), " les ressources telles que la comptabilité de gestion les voit sont des ressources économiques, des facteurs de production : personnel, matières, fournitures, locaux, matériel ". Enfin, Lorino (1991, p. 67) parle d'input, et rassemble sous ce vocable " toutes les ressources consommées par l'activité, qu'il s'agisse de composants, de matières premières, d'informations (une gamme, un mode opératoire), d'utilisation d'équipements ".

2 Le calcul des coûts

2.1 Le schéma de base

Pour la plupart des auteurs, il existe un schéma de base qui est illustré dans la figure 1 et que l'on peut résumer de la façon suivante :

" Les activités consomment des ressources et les produits consomment des activités ".

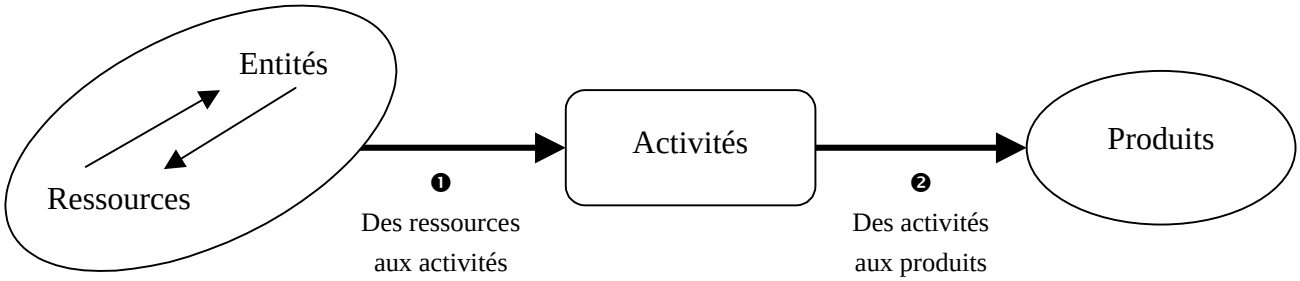

Figure 1 : Des ressources aux activités et aux produits

A partir de ce schéma de base, les auteurs mobilisent un certain nombre d'outils que nous allons présenter ici et que nous avons résumés dans le tableau 5.

2.1.1 Le rassemblement des ressources au sein d'entités organisationnelles

Dans la plupart des modèles, l'ensemble des ressources de l'entreprise n'est pas affecté directement aux activités, contrairement à ce que le schéma de base pourrait laisser prévoir. Ces ressources sont d'abord rassemblées dans des parties de la structure organisationnelle, dotées d'appellations diverses (*cf.* tableau 5). C'est au sein de ces sous-ensembles organisationnels que s'élabore la partition des ressources entre activités. Ce point nous paraît logique d'un point de vue pratique : la plupart des entreprises qui se tournent vers l'ABC en France ont déjà souvent une comptabilité de gestion, des budgets et des suivis de dépenses par service, département, etc. Il serait donc assez fastidieux de répartir directement entre les activités des charges enregistrées par nature dans la comptabilité générale. De plus, le travail

de définition des activités requiert de trouver des interlocuteurs dans l'organisation ; les responsables des entités organisationnelles existantes deviennent ces interlocuteurs, tant pour définir les activités que pour répartir les ressources dont ils disposent. A moyen terme cependant, et dans une perspective d'ABM, que faut-il penser du maintien de cet échelon non transversal dans une entreprise dotée d'une comptabilité par activités ?

2.1.2 L'affectation des ressources aux activités

Celle-ci se fait essentiellement grâce à des enquêtes auprès des responsables ou membres des entités concernées et par l'analyse de certains documents de gestion, comme les budgets ou les tableaux d'amortissement des équipements. Ces différents travaux débouchent sur des répartitions fondées sur des clés diverses, parfois dotées d'une appellation propre à l'ABC (*cf*. tableau 5).

Auteur(s)	**Intitulé de l'entité**	**Des ressources aux activités**	**Indicateur de l'activité ou du regroupement d'activités**	**Des activités aux produits**	**Intitulé du " produit "**
Mévellec (1990)	Centre de responsabilité	Relations de causalité	Inducteur de coût/facteur expliquant la consommation de ressources par les activités	Inducteurs volumiques ou autres	Produits/ services
Lebas (1991)	Centre de responsabilité	Attachement	Inducteur de coût par activité " agrégée " : nouvelle unité d'œuvre	Inducteurs de coûts multiples	Produits/ services
Lorino (1991)	Unité/service	Enquêtes – clé de répartition	Unité d'œuvre : mesure du niveau d'output de l'activité	Inducteurs ou unités d'œuvre	Objet de marge
Bouquin (1993)	Entité	Clé de répartition	Unité de mesure (unité d'œuvre). Modélise le coût de l'activité	Unités d'œuvre	Produits/ autres Objets de calcul
Bescos et Mendoza (1994)	Service	Inducteur de ressources	Inducteur d'activité	Inducteur d'activité	Objet de coût

Tableau 5 : Des ressources aux produits

2.1.3 L'affectation des activités aux produits

Les activités sont le plus souvent dotées d'un indicateur d'output, destiné à mesurer leur production. Il est alors possible de calculer le coût unitaire de cet indicateur et d'affecter les ressources consommées par les activités aux différents produits en fonction de leurs consommations d'activités. Là encore, des appellations diverses ont été mobilisées pour effectuer cette allocation vers les produits, s'inspirant plus ou moins de la traduction du terme anglais de *cost driver* : inducteur de coût, inducteur d'activité, unité d'œuvre.[1]

[1] Notons que, dans cette première série d'écrits, le terme de générateur de coût n'apparaît qu'une fois, dans la matrice activités/facteurs de causalité développée par Mévellec (1990, p. 122).

2.1.4 La dénomination des produits

Nous avons jusqu'ici parlé de produit pour simplifier cette présentation comparative. Toutefois, il faut mentionner que certains auteurs étendent la notion de produit pour des raisons évidentes (la volonté de connaître le coût d'un client, d'un canal de distribution, de la passation d'une commande, etc.). Ils parlent alors d'objet de coût et cette extension ne semble pas modifier le modèle proposé plus haut, ce qui laisse penser que tout objet de coût pourra être considéré comme consommateur d'une combinaison d'activités.

Un certain nombre de points viennent ensuite compliquer et différencier ce que nous avons appelé le modèle de base.

2.2 Le problème du regroupement des activités

Si tous les auteurs s'accordent sur le fait que la première étape de la construction d'une comptabilité par activités est le recensement des activités, effectué le plus souvent service par service, ils divergent ensuite dans la méthode préconisée pour traiter cette liste d'activités. Concrètement des différences de point de vue s'observent à deux niveaux, qui sont distincts mais reliés.
A un premier niveau on peut se poser les questions suivantes : Quels sont les critères qui permettent de retenir une activité en tant que telle ? Faut-il réduire la liste obtenue après l'analyse menée au sein des services ? A ce sujet, Bescos et Mendoza (1994) indiquent que la liste des activités retenues à l'issue de cette première phase résulte d'un arbitrage entre la pertinence et le coût de l'information. Leur ouvrage mentionne d'ailleurs un certain nombre de critères opérationnels permettant de savoir s'il est pertinent de maintenir une activité dans la " cartographie des activités ". Mévellec (1990) et Lorino (1991) identifient également un certain nombre de considérations qui peuvent peser sur le nombre d'activités retenues comme le poids de l'activité ou le type d'objectif poursuivi dans le cadre de la mise en œuvre de l'ABC. De son côté, Bouquin (1993) estime qu'il faut envisager, dans la définition de la liste des activités, la nature du calcul de coût souhaité.

A un second niveau, certains auteurs envisagent de regrouper les activités retenues de différentes façons avant d'affecter leurs coûts aux produits. Il semble alors que la finalité de cette opération n'est pas seulement de simplifier les calculs mais aussi d'ouvrir de nouvelles perspectives en terme de management des activités. Mévellec (1990) suggère par exemple de regrouper les activités si elles ont le même facteur explicatif de consommation des ressources. Ce facteur explicatif est alors qualifié d'inducteur de coût (car il cause la consommation de ressources au niveau de l'activité, donc son coût). Ultérieurement, les coûts sont affectés aux produits en partant non pas des activités élémentaires mais de ces regroupements d'activités. De plus, Mévellec considère qu'il existe une autre façon de regrouper les activités lorsqu'elles appartiennent à " une chaîne d'activités déclenchées par un facteur unique. Il est alors possible de remplacer l'ensemble de la chaîne constituant un processus, par une activité agrégée. " (1990, p. 123). Lebas (1991) mentionne lui aussi la possibilité de regrouper certaines des activités recensées dans des centres de regroupement, celles qui sont " transfonctionnelles ", c'est-à-dire qui ont la même finalité. Cette définition peut recouvrir des regroupements fondés soit sur la notion de processus physique, soit sur la similitude des activités (par exemple la logistique). Pour Bescos et Mendoza (1994), dans le traitement des

données c'est-à-dire pour calculer le coût des objets de coût, les informations peuvent être regroupées selon les processus, la structure hiérarchique (par service ou par département), ou encore selon la chaîne de valeur (pp. 54-56). A notre connaissance, les autres auteurs n'abordent pas ce problème du regroupement des activités pour le calcul des coûts et se servent du coût de l'indicateur d'activité élémentaire pour affecter les coûts des activités aux produits.

2.3 Consomme ou cause ?

La plupart des auteurs étudiés parlent de " consommations " : les activités consomment des ressources et les produits consomment des activités. Toutefois, dans tous ces textes, on pourra noter l'importance accordée à la notion de causalité. Certains auteurs, comme Lebas (1991) vont ainsi jusqu'à renverser pour partie la logique dominante, celle qui va des ressources vers les produits, pour la remplacer par une logique allant des produits aux ressources : " La manière de faire les choses cause les activités, chaque activité cause les coûts qui la concernent et le produit consomme des activités " (1991, p. 53)

2.4 Le management des activités

Enfin, l'ensemble des textes étudiés n'a pas pour unique finalité la description d'un nouveau système de calcul des coûts. Les auteurs proposent également d'articuler la gestion et le management de la performance autour de la notion d'activité. Ceci devrait avoir peu d'incidence sur le thème que nous traitons. Toutefois, nous constatons que, pour décrire la gestion des activités, les auteurs introduisent des appellations qui rendent moins lisibles celles qui sont utilisées pour décrire l'ABC. Dans cette perspective de management des activités, Lorino (1991, pp. 91-97) parle d'inducteurs de performance pour désigner les facteurs qui influent sur la performance d'une activité. Selon que ces facteurs influent sur le délai, le coût, la qualité du résultat de l'activité, on les appellera inducteurs de délai, inducteurs de coût ou de qualité. S'agit-il exactement du même inducteur de coût que celui qui est utilisé pour affecter les coûts des activités aux produits ? De façon un peu similaire, Bescos et Mendoza (1994, p. 42) définissent l'inducteur de coût comme " le facteur influençant le niveau de performance d'une activité et sa consommation de ressources [...]. Ce type d'inducteur est donc utilisé pour le management de la performance ". Comme nous l'avons vu plus haut (tableau 5), ces deux auteurs n'utilisent donc pas le terme d'inducteur de coût pour le calcul des coûts mais uniquement - semble-t-il - pour le management des activités.

De même, Bouquin (1993) estime que, dans le pilotage à long terme des coûts, l'entreprise doit agir sur les facteurs qui causent les coûts de ses produits-marchés. " Ces causes sont multiples, on discute encore de leur classement, faute de concepts bien établis. On peut convenir que les causes des coûts peuvent être ramenées à deux catégories : certains facteurs déclenchent des activités de manière plus ou moins utile, les activités elles-mêmes bénéficient ou non de toute l'efficience possible " (pp. 250-251). Il identifie ainsi trois sens différents donnés à la notion de cost driver, dont les deux premiers sont similaires à la définition ci-dessus. Le premier sens assimile le cost driver à la notion d'unité d'œuvre (ce sens doit être écarté selon Bouquin). Les deux autres sens sont les suivants : facteur d'évolution des coûts (en stratégie, cf. M. Porter) d'une part, inducteur de coût de l'autre (en comptabilité, dans la méthode ABC). Pour Bouquin, ces deux dernières conceptions sont complémentaires.

Ainsi, à l'issue de cette analyse, nous pouvons constater que les concepts théoriques sous-jacents à l'ABC convergent sur quelques points clés liés au calcul des coûts. Toutefois, on voit aussi qu'un certain nombre de points importants, soit ne sont pas vraiment explicités, soit ne font pas l'objet d'un consensus parmi les auteurs. Ces imprécisions concernent essentiellement *la définition des processus, la terminologie utilisée pour désigner les différents opérateurs mobilisés aux différentes étapes du calcul des coûts* et *le fait de grouper ou non des activités lors du calcul des coûts lui-même*. Dans la troisième partie de ce document, nous allons essayer de voir comment le débat sur ces différents points a évolué ultérieurement.

3 Développements ultérieurs

Comme nous pouvons le constater, dans les années 90-94, la comptabilité d'activités était un champ de travail important en France. Ceci explique vraisemblablement le caractère parfois imprécis de la définition de certains concepts. Par ailleurs, les auteurs cités travaillaient au sein d'une communauté scientifique permettant des discussions, des échanges, la maturation des thèmes de recherche. Ce travail collectif a-t-il accru les divergences de point de vue ou les a-t-il réduites ? A-t-il permis de clarifier ce qui ne l'était pas à l'origine ? Nous allons tenter de répondre à ces questions en étudiant deux types de documents : des récits de mise en place de comptabilités d'entreprise qui permettent de voir quels choix théoriques implicites ont été faits dans la pratique et des livres ou articles écrits par les mêmes auteurs que ceux que nous avons cités, qui complètent la vision théorique de l'ABC développée au début des années 90.

3.1 Analyse de descriptions de mise en œuvre

Nous avons retenu quatre exemples d'application de la méthode ABC, tous publiés dans la *Revue Française de Comptabilité*, et qui présentent l'application avec un niveau de détail tel que nous pouvons y trouver réponse à une partie des questions posées plus haut. De plus, ces exemples ont été publiés entre 1994 et 1998, ce qui permet de supposer qu'ils se sont appuyés pour une large part sur le corpus théorique décrit dans la première partie de ce document. Le " statut " de ces exemples est assez hétérogène, certains articles relatant des mises en œuvre effectives, d'autres faisant plus figure d'illustrations comme on le voit dans le tableau 6.

Titre	Entreprise	Auteur	Date de parution	Statut
Changement de comptabilité de gestion dans une entreprise de services non marchands	ASSEDIC	G. Prouteau	Octobre 1994	Cas réel
La gestion hospitalière par la méthode ABC	Hôpital public	T. Garrot	Décembre 1995	Réflexion théorique appliquée
Le chemin de fer et le monstre	Presse écrite	L. Ravignon	Mai 1996	Cas réel
La méthode ABC est-elle utile aux PME ?	Aménagement locaux	P.-L. Bescos	Novembre 1998	Cas réel simplifié

Tableau 6 : Les exemples d'application d'ABC

Nous allons maintenant reprendre ces quatre exemples en montrant comment ils répondent à certaines questions théoriques posées plus haut et en soulignant qu'ils en font éventuellement émerger de nouvelles.

3.1.1 Les ASSEDIC

Cet exemple aborde de façon pratique quatre points déjà soulevés.

L'établissement de la liste d'activités et le regroupement d'activités. L'auteur mentionne trois cas de figures dans lesquelles il est possible de réduire la liste des activités : lorsqu'il est impossible d'affecter des charges directement à une activité, celle-ci disparaît, on la considère " comme une tâche intégrée aux autres activités " (p. 52) ; lorsque des tâches/activités consomment peu de ressources, elles sont regroupées même si elles sont " quantifiables avec des indicateurs différents " (p. 52) ; et, enfin, lorsque des tâches/activités consomment peu de ressources, elles sont regroupées en ayant le même générateur de coût. Dans ce processus de définition des activités, l'auteur veille à garder de la souplesse dans son système d'analyse et à anticiper des changements : " Afin d'offrir toute la flexibilité requise pour des analyses futures, le système et les logiciels ont été conçus pour que, à tout moment, une analyse des activités qui sont aujourd'hui écartées ou regroupées, puisse être menée. Les regroupements d'activité ne sont donc effectifs, dans le nouveau système, qu'au niveau du calcul mais pas au niveau de la saisie. " (p. 52).

La notion de générateur. L'auteur utilise le terme de générateur et non pas d'inducteur. Le générateur désigne à la fois " l'output " de l'activité et le facteur explicatif de consommation des ressources par l'activité et par les produits. " L'identification des activités de l'ASSEDIC s'est accompagnée de l'identification de la ''production'' de chaque activité à l'aide d'un indicateur (ou de plusieurs) appelé(s) ''générateur de coût''. Un générateur est le vecteur causal expliquant la consommation de l'une des ressources constituées par les charges de la ''gestion administrative'' " (p. 53).

Le produit/service. Partant des missions de l'ASSEDIC, l'auteur a défini trois grandes familles de produits/services : la gestion de l'employeur, la gestion de l'allocataire et la production de la statistique. Chacune de ces familles a une gamme, une liste de tâches (d'activités ?) à accomplir (notification de droits, règlement, etc.), que l'on pourrait aussi qualifier de sous-produits, et que l'auteur appelle composants. Curieusement, ces composants ne recouvrent pas la liste d'activités qui a été définie auparavant, ce qui oblige à une étape de travail supplémentaire pour relier les activités aux produits.

La logique de calcul. Dans ce cas précis, l'affectation des charges aux activités ne semble pas poser de problème. L'auteur précise en effet que toutes les charges affectées aux activités sont directes par rapport à celles-ci. C'est peut-être cette façon particulière d'aborder la notion d'activité au sein des services qui oblige ensuite à un détour pour retrouver la relation avec les produits et les composants comme nous l'avons signalé ci-dessus.

3.1.2 L'hôpital

Partant de la définition de Lorino (1991, p. 40), l'auteur fait un important effort de conceptualisation de la notion d'activité appliquée à l'hôpital. Il met en particulier en évidence les proximités et les différences qui existent entre acte médical et activité et débouche sur la définition suivante : " Les activités apparaissent alors comme des prestations partielles correspondant à une technologie employée au cours de la prise en charge du patient. Les activités regroupent l'ensemble des tâches élémentaires pratiquées par l'établissement pour la réalisation d'une prestation. " (p. 57). Quelques lignes plus loin, cette définition est

résumée de la façon suivante : “ Une activité hospitalière décrite par la méthode ABC fait référence à une technique ou à une technologie conduisant à la production d’un acte ou d’une prestation partielle. ” (p. 57). La notion de processus est abordée au travers de la définition de Bescos et Mendoza (1994, p. 42) et l’auteur en donne, pour l’hôpital la définition suivante : “ Les processus permettent de décrire à l’aide des activités les prestations ou les produits fournis aux usagers de l’institution hospitalière ” (p. 58). Ainsi, chaque prestation hospitalière est “ un panier de processus ou d’activités ” (p. 58).
Dans cet exemple donc, aussi bien l’activité que le processus sont considérés comme transversaux au sens strict du terme, c’est-à-dire que la réalisation d’une activité appelle des moyens placés dans des services différents (pour passer une radio, il faut une prise de rendez-vous, une facturation, un geste technique, une analyse des résultats, etc.). Le calcul des coûts s’effectue ensuite selon une démarche classique s’inspirant de la terminologie et de la méthode préconisées par Bescos et Mendoza (1994). La seule différence vient du produit fini, qui est ici un Groupe Homogène de Malades (G.H.M.).

3.1.3 La presse écrite

Dans cet article, l’auteur s’appuie sur la définition suivante de l’activité : “ Une activité est un enchaînement structuré de tâches ayant la même cause ; un processus est un enchaînement structuré d’activités ayant la même finalité. ” (p. 59). Dans la pratique cependant, l’auteur ne distingue guère l’activité du processus. Ainsi, quand il décrit la méthode d’allocation des coûts aux produits, il parle souvent “ d’activité ou processus ”. Dans une figure, il qualifie de processus chacune des étapes nécessaires à la parution d’un journal, comme par exemple celle intitulée “ collecter, rédiger, saisir l’information ”. L’activité, comme le processus, peut être réalisée par deux entités organisationnelles différentes ; elle est donc “ transversale ”.En fait, la différence entre activité et processus semble ici dépendre essentiellement du niveau de détail recherché.
Le calcul des coûts ne comporte pas de regroupement d’activités et suit le schéma suivant. Les ressources sont classées par nature (c’est le classement opéré par la comptabilité générale). Les ressources de différentes natures sont affectées aux services (budgets des entités organisationnelles). Au sein des services, ces ressources sont affectées aux activités ou aux processus par des clés de répartition. Enfin, les coûts des activités sont affectés aux produits par le moyen des “ nouvelles ” unités d’œuvre. L’auteur précise alors que “ l’unité d’œuvre évoquée ici n’est en rien identique à celle utilisée dans la méthode des sections homogènes qui repose sur une approche par service. Le mot renvoie ici à une quantité d’unités d’activité, que d’autres auteurs ont nommé vecteurs de coûts ou inducteur de coûts. ” (p. 62).

3.1.4 La PME d’aménagement

L’article comporte quelques rappels théoriques qui confirment un certain nombre d’options retenues par Bescos et Mendoza en 1994 concernant les définitions de base. Le cas lui-même apporte peu de précisions sur la méthode retenue car il est centré sur l’utilisation que l’entreprise peut faire des résultats obtenus par la méthode ABC. Les activités sont définies au sein des entités organisationnelles (appelées services). Le processus, chaînage d’activités, dépasse les frontières de ces entités et conduit à la gestion transversale de l’organisation.
Pour le calcul des coûts, l’auteur mentionne deux difficultés fréquemment rencontrées et propose quelques solutions. En ce qui concerne le nombre d’activités à retenir, “ … un des points peu soulignés concerne le regroupement nécessaire des activités afin d’éviter à juste

titre de bâtir une usine à gaz, ingérable et difficile à mettre à jour ". L'auteur propose " la limitation *a priori* du nombre d'activités par service, la suppression d'activités engageant peu de ressources, le regroupement des activités en processus ou le regroupement des activités ayant le même inducteur (macro-activités) " et conclut : " Chaque solution présente des avantages et des inconvénients au regard des objectifs poursuivis " (p. 34). Pour l'affectation des coûts aux activités au sein des services, la méthode préconisée est celle de clés de répartition fondées sur le temps passé et mises à jour, si possible, par des études de temps.
Dans l'étude de cas elle-même, on remarque que les activités élémentaires ne sont pas regroupées et la façon dont les charges sont affectées aux activités n'est pas détaillée.

3.1.5 Synthèse des cas

Les quatre exemples résumés ci-dessus apportent des réponses partielles à certaines des interrogations mentionnées à la fin de la seconde partie. Deux des exemples décrits font appel à la notion de processus (Ravignon, 1996, et Bescos, 1998). Cependant, tout en ayant pris soin de définir cette notion, les auteurs ne l'exploitent pas vraiment et il semble que, dans les deux cas, la différence entre activité et processus relève plus de la taille que de la nature. En particulier on observe que les activités, comme les processus peuvent franchir les limites des structures organisationnelles.
Concernant la terminologie utilisée, on notera le fait que Prouteau (1994) utilise le terme de générateur et le définit explicitement comme indicateur d'activité et comme facteur causal de variation des ressources de l'activité. Par ailleurs, Ravignon (1996) utilise le terme d'unité d'œuvre et précise qu'elle n'a rien de commun avec les unités d'œuvre classique. En vérité, elle est en tout point semblable à elles, si l'on excepte le fait qu'elle s'applique à une activité et non à une section.
Enfin, Prouteau (1994) aborde explicitement le problème de la sélection et du regroupement des activités et suggère d'opérer des simplifications même si les activités n'ont pas le même générateur de coût. De la même façon, Bescos (1998) suggère différentes méthodes pour réduire le nombre d'activités à traiter et simplifier le modèle. La taille de l'entreprise de presse écrite concernée dans le troisième cas explique peut-être le fait que l'auteur n'ait pas été directement confronté au problème et ne l'aborde pas.
Sur ces quatre exemples, on voit donc que des applications dans des organisations ont mis en évidence des questions théoriques. Quelles réponses ont été apportées à ces questions et à celles que les premières publications sur l'ABC avaient laissées en suspens ? C'est ce que nous allons voir dans la suite de cette dernière partie.

3.2 Exploration complémentaire des concepts théoriques

Après avoir rappelé les textes sur lesquels nous nous appuyons, nous mentionnerons les principales différences ou ajouts que nous avons pu constater entre la première série de manuels et celle-ci. Nous avons travaillé avec une approche " différentielle ", par conséquent, nous ne présenterons pas ici une vision complète de cette deuxième série de textes. Le lecteur ne s'étonnera donc pas de voir certains auteurs très peu cités : ceci signifie simplement qu'ils ne sont pas revenus sur les définitions données initialement. Ce cas est d'ailleurs assez fréquent, la littérature sur le sujet s'étant surtout, durant cette période, attachée à montrer les développements possibles de l'ABC/ABM, ses perspectives d'utilisation, ses difficultés de mise en œuvre, etc.

Parmi les nombreux textes disponibles, nous avons retenu, dans l'ordre chronologique, les documents suivants :

- *Le calcul de coûts dans les organisations*, P. Mévellec, 1995a ;
- " La comptabilité d'activités ", P. Mévellec, 1995b ;
- *Méthodes et pratiques de la performance*, P. Lorino, 1997 ;
- *La comptabilité de gestion*, H. Bouquin, 1997 ;
- *La méthode ABC/ABM. Piloter efficacement une PME*, L. Ravignon, P.L. Bescos *et al.*, 1998 ;
- " Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion ", M. Lebas et P. Mévellec, 1999 ;
- " Mettre en œuvre la méthode ABC ", C. Mendoza, 2000.

Comme on le voit, le principal souci a été de retrouver tous les auteurs cités dans la première partie de ce travail, et, dans la même logique que précédemment, de favoriser les ouvrages.

3.2.1 Activités et processus

La plupart des auteurs n'ont pas modifié la définition de l'activité qu'ils avaient utilisée dans leurs premiers écrits. Le caractère imparfait de cette définition est cependant fréquemment mis en avant, en particulier par Mévellec : " Le paradoxe de l'approche par les activités, c'est que tout le modèle repose sur la notion d'activités bien qu'il n'existe aucune définition normalisée de celle-ci " (1995b, p. 47) ou encore : " Comment définir une activité ? A quel niveau de détail s'arrêter ? […] On doit reconnaître qu'il n'y a pas de réponses définitives à ces questions " (1995a). De son côté, Lorino (1997, pp. 134-135), sans revenir sur la définition qu'il avait énoncée, précise la liste des attributs qui caractérisent les activités et qui sont autant de critères de mesure des performances de l'activité. Ceci s'explique vraisemblablement par le fait que le manuel de 1997 auquel nous nous référons est essentiellement consacré au management des activités et des processus et non au calcul des coûts.

En ce qui concerne la notion de processus, les différents auteurs poursuivent leurs travaux, sans pour autant se rassembler sur des concepts communs. Lorino approfondit et élargit la notion de processus en segmentant, par exemple, les processus de l'entreprise selon différents axes (1997, pp. 116-119). Toutefois, tous ces processus sont fondés sur une réalité physique, pratique, sur un enchaînement " technique " d'opérations. Pour Mévellec, le processus reste une construction qui dépend des inducteurs de coût, même s'il reconnaît qu'il existe des relations physiques au sein du processus : " Partant de cette matrice [activité/facteurs de causalité], et reprenant les feuilles d'analyse des activités, on constate que les activités influencées par un même facteur de causalité entretiennent entre elles des relations clients-fournisseurs. Leur regroupement permet de constituer un processus. Un processus est un ensemble d'activités reliées entre elles, dont la production est déclenchée par un facteur unique et dont la production finale contribue à la création de valeur par l'entreprise " (1995a, pp.111-112). On notera également dans cette définition la référence à la finalité ultime du processus, qui apparaît de façon plus nette encore, ainsi que sa relation avec la création de valeur pour le client, dans la définition donnée par Lebas et Mévellec (1999) : " Un processus est un regroupement d'activités caractérisé par un inducteur relié à un attribut valorisé par le client " (pp. 86-87).

3.2.2 Les précisions apportées au calcul des coûts

Dans le calcul des coûts proprement dit, deux points ont été précisés ou modifiés : la terminologie concernant les facteurs reliant les différents éléments et les principes de regroupement d'activités. Concernant le vocabulaire, on constate en outre que le terme d'inducteur de coût ou d'unité d'œuvre s'impose. Seuls Ravignon, Bescos *et al.* (1998) maintiennent le terme d'inducteur de ressources pour affecter les charges aux activités, et utilisent, comme Mendoza (2000), le terme d'inducteur de coût pour affecter les coûts des activités aux produits. De son côté, Mévellec parle de facteur de causalité et conclut en disant que ce facteur sera appelé inducteur (1995a, pp. 112-113). Il considère que les termes inducteur d'activité, facteur de causalité, générateur de coûts, générateur de consommation de ressources et facteur générateur de coût sont équivalents et sont utilisés pour désigner " la cause la plus immédiate de consommation de ressources au sein d'une activité. La production de l'activité est généralement la première de ces causes. " (1995b, p. 49).

Enfin, tant Mévellec (1995a et 1995b) que Ravignon, Bescos *et al.* (1998) ont apporté des précisions concernant les regroupements d'activités. Mévellec (1995a) propose deux grands principes de regroupement : soit les activités sont homogènes (les mêmes activités sont réalisées dans différents centres de responsabilité), soit elles ont le même facteur explicatif, elles obéissent à un déclencheur commun, et donc forment un " processus ". Ravignon, Bescos *et al.* (1998) indiquent trois façons pour réduire le nombre d'activités :

- le regroupement en processus organisationnels : " Il s'agit d'activités qui s'enchaînent les unes derrière les autres, car elles sont tendues vers un même objectif " (pp. 250-251) ;
- le regroupement d'activités indirectes vers des activités directes : " Ce regroupement concerne en particulier les fonctions support de l'entreprise pour lesquelles le lien avec le produit ou tout autre objet de coût n'est pas toujours évident " (p. 251). On retrouve ici le principe des sections auxiliaires se déversant sur les principales. Notons que d'autres auteurs, comme Lebas (1991) considèrent que ces activités support n'ont pas à être attachées au produit si l'on ne trouve pas de lien de causalité ;
- le regroupement en familles d'activités ou en grandes fonctions comme " produire, concevoir, commercialiser, administrer, etc. " (p. 252).

3.3 Bilan

Une synthèse des points qui demeurent à notre sens susceptibles d'être discutés peut, selon nous, s'organiser autour de deux thèmes qui ne sont pas indépendants : la notion d'inducteur et le regroupement des activités lors de l'affectation de leurs coûts vers les produits.

3.3.1 La notion d'inducteur

Les modèles ABC que nous avons analysés ici ont en réalité besoin de trois opérateurs convergeant vers l'entité appelée " activité " pour fonctionner (voir figure 2 ci-après). Le premier opérateur correspond à un " indicateur d'activité " de l'activité [2] qui mesure la production de l'activité, son " output ", son volume " d'activité ". Dans la littérature, celui-ci a été appelé le plus souvent inducteur d'activité, mais aussi parfois inducteur de coût ou unité

[2] Nous voyons ici particulièrement les difficultés liées au caractère polysémique du mot activité en français

d'œuvre. Nous l'appellerons I_1. En divisant les charges affectées à l'activité par le nombre de I_1, on obtient le coût unitaire d'un I_1.
Le second opérateur nécessaire doit expliquer la façon dont l'activité consomme les ressources. Il a été appelé facteur causal, facteur générateur de consommation de ressources, inducteur de ressources dans les textes étudiés. Nous l'appellerons I_2. On peut supposer que I_1 et I_2 seront souvent identiques, ce qui veut dire que le principal facteur explicatif de consommation de ressources d'une activité est le volume d'output. Mais ceci ne peut être tenu pour certains dans tous les cas de figure, comme cela est fréquemment rappelé par les auteurs étudiés (la qualité, mais aussi les délais exigés par le client, la saisonnalité peuvent être des facteurs explicatifs de consommation des ressources).
Enfin, un troisième opérateur doit décrire la consommation d'output d'activités par les produits. Celui-ci a en général été appelé inducteur de coût ou unité d'œuvre dans la littérature. Nous l'appellerons I_3. Si les activités ont été correctement définies, on doit pouvoir, au moins pour les activités " directes "ou " attachables " aux produits trouver des I_3 correspondant aux indicateurs d'activité préalablement définis, c'est-à-dire " retomber "sur des I_1.

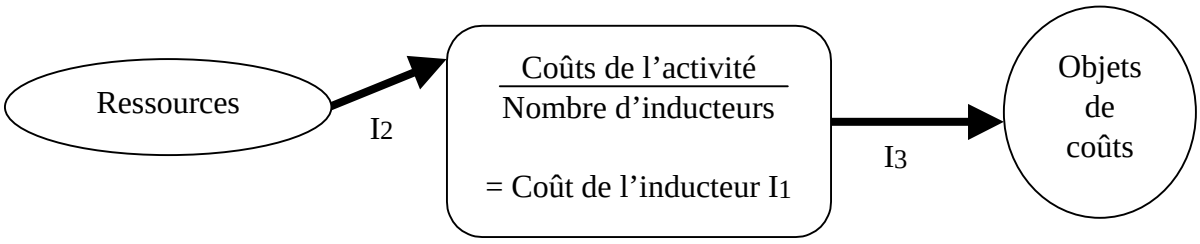

Figure 2 : L'activité et ses trois opérateurs

3.3.2 Le regroupement des activités

Comme nous l'avons vu plus haut, la question du regroupement des activités n'est pas simple. Or elle est importante car les principes à appliquer en matière de regroupement d'activités sont les seules différences théoriques qui peuvent expliquer des différences dans les résultats à l'issue du calcul du coût des produits. En effet les autres différences relevées concernent les termes employés, mais non les modes de calcul. Nous proposons donc une synthèse des modes de regroupement proposés par la littérature définissant trois grands principes d'agrégation des activités et exploitant la réflexion qui vient d'être conduite sur les opérateurs/inducteurs.

Selon un premier mode, les activités sont regroupées si elles ont le même indicateur d'activité (I_1), ou le même facteur explicatif de consommation des ressources (I_2), ou les deux. Il y a donc création d'une " polyactivité " qui ne trouve son motif d'existence que dans un inducteur partagé. A première vue, le principal intérêt de la création de cette " polyactivité " est la simplification des calculs. Le principal inconvénient de cette méthode est que l'indicateur d'activité va être utilisé pour affecter le coût de la polyactivité aux produits. Or, il y a un risque que les produits ne consomment pas toutes les activités rassemblées en fonction du même indicateur (en fait qu'ils aient des I_3 différents), risque accru par le fait que l'on a créé une polyactivité qui n'est pas nécessairement très homogène du point de vue de la relation activité/produits. A moyen terme aussi, une des activités de la polyactivité peut changer

d'indicateur (par exemple à cause de changements technologiques) ce qui remet en cause toute la structure du modèle de calcul des coûts.

Selon un second mode, les activités sont regroupées si elles appartiennent au même processus physique, à un enchaînement logique de tâches ou d'activités, qui dépend de la nature du travail à exécuter. Dans ce cas de figure, le plus souvent, le processus dépassera le cadre de l'entité organisationnelle dans laquelle avait été définie l'activité. Le principal intérêt de cette méthode est qu'elle fait émerger " comptablement " le processus physique, qu'elle favorise la gestion transversale de l'organisation et qu'elle pourrait, à terme, permettre d'établir une relation entre les coûts et la valeur créée. Le principal risque est celui de ne pas trouver des opérateurs I_1 et I_2 communs aux regroupements d'activités ainsi créés car ce n'est pas parce que des activités s'enchaînent logiquement au sein d'un processus pour créer un produit/service qu'elles ont le même indicateur d'activité et que les produits/services consomment les activités et donc les ressources de façon similaire. Par exemple, à certaines étapes d'un processus physique, l'indicateur d'activité peut être la commande, à d'autres la ligne de commande, etc.

Enfin, selon un troisième mode, les activités sont regroupées si elles sont identiques au sein de plusieurs entités organisationnelles (par exemple, des activités de gestion de la qualité, de logistique, de gestion des ressources humaines). Nous proposons pour notre part d'appeler le regroupement ainsi créé " macro-activité " ou mieux encore " fonction " car cette option permet en effet de retrouver le coût global d'une fonction au sein d'une entreprise, ou son coût ramené au volume d'activité (par exemple, coût d'un mouvement de stock), ce qui constitue d'ailleurs son principal intérêt. En effet, l'apport de ce dernier regroupement au calcul du coût des produits est faible et il présente le même inconvénient que le précédent, à savoir rassembler des activités que les produits/services consomment selon des logiques différentes (les I_3 peuvent être différents), à supposer d'ailleurs que des activités identiques conduites dans des entités différentes aient le même indicateur d'activité (I_1).

Précisons enfin que ces trois modes d'agrégation ne sont ni contradictoires, ni exclusifs. On peut en effet espérer que des activités appartenant au même processus physique auront en grande partie les mêmes indicateurs aux trois niveaux (I_1, I_2 et I_3). On peut également envisager, comme on le voit dans Mévellec (1995b) qu'une même entreprise fasse appel simultanément aux différents principes de regroupement. Dans l'un de ses ouvrages, Mévellec (1995a) s'efforce d'apporter des réponses aux risques inhérents à la création de regroupement d'activités. Il conseille en particulier d'établir des hiérarchies entre les facteurs de causalité avant de construire les processus, et de rechercher des corrélations entre facteurs de causalité (pp.112-113).
Face à ces difficultés, on peut se demander si " l'amateur " d'ABC n'est pas contraint à choisir une des deux voies suivantes :

- Soit uniformiser l'ensemble des inducteurs (poser I1=I2=I3) ce qui risque de dégrader la qualité de l'information obtenue sur le coût des produits ;
- Soit essayer de comprendre dans tous leurs détails les relations de causalité qui lient les trois niveaux du modèle au sein d'une entreprise… ce qui alourdit la mise en œuvre et ne facilite pas la compréhension par les utilisateurs.

Conclusion

Dans cette communication, nous nous sommes efforcés de rassembler, d'analyser et de comparer les principaux concepts qui fondent la comptabilité d'activités chez les auteurs français. Ce travail a été accompli, premièrement à partir de textes théoriques de la première moitié des années 90, deuxièmement à partir d'articles décrivant des mises en œuvre de la méthode et enfin à partir de textes théoriques plus récents.
Ce travail a fait apparaître un certain nombre de convergences et de divergences portant soit sur la définition des concepts élémentaires (tâches, activités et processus) soit sur le mécanisme de calcul des coûts. La définition des processus et les pratiques de regroupement d'activités lors de l'allocation des coûts des activités aux objets de coûts cristallisent les interrogations et les difficultés rencontrées. Bien que ce point ait fait l'objet de nombreux développements au cours de la deuxième moitié de la décennie, il nous semble que toutes les ambiguïtés n'ont pas été levées.
Tel qu'il est, ce travail pourrait être enrichi et il serait utile de l'élargir à d'autres auteurs, français et anglo-saxons, et surtout de multiplier les analyses d'études empiriques de mise en place de l'ABC. Nous espérons cependant que le travail de structuration et d'organisation de la littérature que nous avons effectué permettra de clarifier le débat et facilitera les réflexions et recherches futures sur l'ABC.

Références bibliographiques

Begouën Demeaux J.-F., Lemaître P. (1982), *Pratique d'organisation des services administratifs*, Les Editions d'Organisation, Paris.

Bescos P.-L. (1998), " La méthode ABC est-elle utile aux PME ? ", *Revue Française de Comptabilité*, n°305, novembre, pp. 32-38.

Bescos P.-L., Mendoza C. (1994), *Le management de la performance*, Editions Comptables Malesherbes, Paris.

Bouquin H. (1993), *Comptabilité de gestion*, Dalloz-Sirey, Paris.

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

Bucki J., Pesqueux Y. (1991), " Système d'information ", *Cahier de recherche du Groupe HEC*, n° CR 392/1991.

Garrot T. (1995), " La gestion hospitalière par la méthode ABC ", *Revue Française de Comptabilité*, n°273, décembre, pp. 53-61.

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

Lebas M., Mévellec P. (1999), " Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion ", *Comptabilité - Contrôle - Audit*, mai, pp. 77-91.

Lorino P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod, Paris.

Lorino P. (1997), *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Editions d'Organisation, Paris.

Mendoza C. (2000), " Mettre en œuvre la méthode ABC ", *Revue Fiduciaire Comptable*, n°267, novembre, pp. 43-48.

Mévellec P. (1990), *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Editions Comptables Malesherbes, Paris.

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

Mévellec P. (1995a), *Le calcul de coûts dans les organisations*, Editions La Découverte, Paris.

Mévellec P. (1995b), " La comptabilité à base d'activités ", *Revue Fiduciaire Comptable*, n°212, octobre, pp. 37-68.

Mévellec P. (2001), " Les difficultés de conception et de mise en œuvre de systèmes ABC ", *Revue Française de Comptabilité*, n°338, novembre, p. 36-39.

Prouteau G. (1994), " Changement de comptabilité de gestion dans une entreprise de services non marchands ", *Revue Française de Comptabilité*, n°260, octobre, pp. 48-56.

Ravignon L. (1996), " Le chemin de fer et le monstre ", *Revue Française de Comptabilité*, n°278, mai, pp. 59-64.

Ravignon L., Bescos P.-L., Joalland M., Le Bourgeois S., Maléjac A. (1998), *La méthode ABC/ABM. Piloter efficacement une PME*, Les Editions d'Organisation, Paris.

Tchénio M., Vailhen J.-P., Garibian G. (1983), *La pratique du BBZ*, Interéditions, Paris.