



HAL
open science

Modèles de l'entreprise et méthodes de calcul des coûts : approche critique de la comptabilité d'activité

Yvon Pesqueux

► **To cite this version:**

Yvon Pesqueux. Modèles de l'entreprise et méthodes de calcul des coûts : approche critique de la comptabilité d'activité. 1998. hal-00509668

HAL Id: hal-00509668

<https://hal.science/hal-00509668>

Preprint submitted on 14 Aug 2010

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.

MODELES DE L'ENTREPRISE ET MÉTHODES DE CALCUL DES COÛTS APPROCHE CRITIQUE DE LA COMPTABILITE D'ACTIVITE

INTRODUCTION

Cette réflexion va s'intéresser aux relations qui existent entre un modèle de l'entreprise, la méthode de calcul qui lui est liée et les utilisations qui peuvent en être faites. Elle se situe donc sur le plan de savoir s'il est possible de positionner un type de coût face à un type de besoins. Elle va par ailleurs mettre en évidence la critique conceptuelle qui peut être adressée à la comptabilité d'activité qui, en définitive, ne serait qu'une méthode renouvelée d'approche en termes de coût complet.

Un examen critique des définitions possibles de la notion de coût montre leur extrême diversité avec une boutade possible à exprimer ainsi : "dans 80% des cas, les utilisateurs du concept de coût ne savent ce dont ils parlent et, dans les 20% restants, il y a de bonnes chances pour qu'ils ne parlent pas de la même chose". C'est pourquoi, dans la plupart des cas, on le définit en fonction de l'usage qui en est fait. Les coûts s'inscrivent dans l'action, leur rôle de représentation de ce qui a été, de ce qui est ou de ce qui sera, est donc essentiel.

Connaître les coûts implique donc de répondre à une double interrogation :

- pourquoi mesurer ?
- pourquoi des coûts ?

Une réponse sommaire à ces deux questions peut s'effectuer en deux temps :

1. Valoriser, à un instant donné, les coûts des différents services qui constituent l'entreprise pour savoir combien coûte le produit ou la prestation qu'elle réalise. Cette démarche est aussi bien valide a priori qu'a posteriori et privilégie une approche charges directes - charges indirectes donc une analyse en termes de coûts complets.

2. Connaître a priori le comportement des coûts constitue une aide précieuse pour prévoir et planifier. Les coûts sont alors faits pour déterminer les choix ou pour avoir un point de comparaison par rapport aux prix. On retrouvera ici les approches en termes de charges fixes - charges variables qui aboutissent par exemple aux analyses de point-mort, direct costing donc à l'univers de la rentabilité.

Derrière ces réponses se profile le problème du choix des systèmes de comptabilité des coûts, en liaison avec les enjeux des nouvelles conceptions en matière d'organisation, elles-mêmes dépendantes des nouvelles technologies de production. Par ailleurs, ces systèmes de comptabilité des coûts ne peuvent être perçus en dehors des conceptions possibles des systèmes d'information, eux-mêmes liés aux opportunités offertes par les moyens de traitement informatique.

Globalement, quels sont donc les problèmes posés par les systèmes de mesure et de traitement choisis en fonction de la représentation que le manager peut se faire de l'usage de ces coûts ?

La thèse éfendue dans ce papier est que la comptabilité d'activité ne peut être perçue indépendamment de la référence à un modèle. A première vue, elle relèverait du modèle qualifié ici « d'entreprise processus » et, dans sa méthode pourrait alors être assimilée à une redécouverte du coût complet par les managers et académiques américains à l'aune de la fin du XX^e siècle. A ce titre, elle pourrait être assimilée à la méthode du coût complet vue dans le sens des intérêts du lobby militaro-industriel. Mais il ne peut être exclu qu'elle constitue une première tentative pragmatique de construction d'un nouveau modèle de l'entreprise.

LA NOTION DE MODELE

L'investigation du monde réel, l'interprétation et la compréhension des phénomènes observés sont impossibles sans faire de références à un modèle. C'est le modèle qui nous fournit l'ensemble des concepts et des relations qui s'établissent entre eux en nous permettant ainsi d'appréhender le réel. La vision du réel, dans ce cas, est toujours subjective (par rapport au modèle), partielle (car, par nature, ils simplifient la réalité) et elle peut différer suivant les modèles appliqués. Les plus riches, les plus efficaces et ceux qui permettent de mieux cerner des notions qui échappent actuellement à toute modélisation constituent le but même de la recherche fondamentale.

Un modèle nous intéresse uniquement dans la mesure où il apporte un certain enrichissement par rapport à ce qui existe. Dans ce cas, sa validité sera jugée suivant :

- son fondement théorique,
- sa capacité d'interprétation,
- la validité de ses prédictions, c'est-à-dire la possibilité de vérification dans le temps fini.

La construction de modèles nouveaux n'est pas une fin en soi. Elle sert à mieux définir les techniques, méthodes et outils appliqués dans le domaine couvert par le modèle. En management comme dans les autres disciplines, le recours aux modèles est systématique même s'ils restent, le plus souvent, implicites et il est très souvent fait référence à des modèles dont le statut reste en fait discutable.

Le modèle de l'entreprise processus

Ce modèle présente l'entreprise comme un processus qui transforme des inputs en outputs en ajoutant une valeur. L'objectif de la méthode de gestion qui en découle repose sur le fait de calculer des coûts de revient aussi complets que possible, c'est-à-dire prenant en

compte la totalité des charges constatées mais classées par nature au niveau de la comptabilité générale. Le point de départ de l'analyse repose sur le fait de savoir comment elles se répartissent afin de parvenir aux coûts. La diversité des solutions possibles montre la difficulté liée à l'utilisation de ce modèle qui repose sur une représentation processus ou métier du fonctionnement de l'entreprise.

Ce modèle sert donc de support à la méthode de calcul des coûts complet et permet de calculer un coût de revient qui représente l'avantage de pouvoir être la synthèse du processus mis en oeuvre par l'entreprise. Il repose sur la distinction que l'on peut faire entre les charges directement affectables au coût d'un produit (ou d'un service) et les charges indirectes dont les modes d'affectation supposent un traitement séparé. Donc, dès que la masse des charges indirectes augmente, la difficulté de calcul devient plus importante. Les sources de biais sont multiples car il faut développer l'usage des clés de répartition. Cette méthode constitue également un des points de jonction entre comptabilité générale et comptabilité analytique dans la mesure où le P.C.G. propose l'utilisation de la méthode du coût complet pour valoriser les stocks d'en-cours et de produits finis au coût de production.

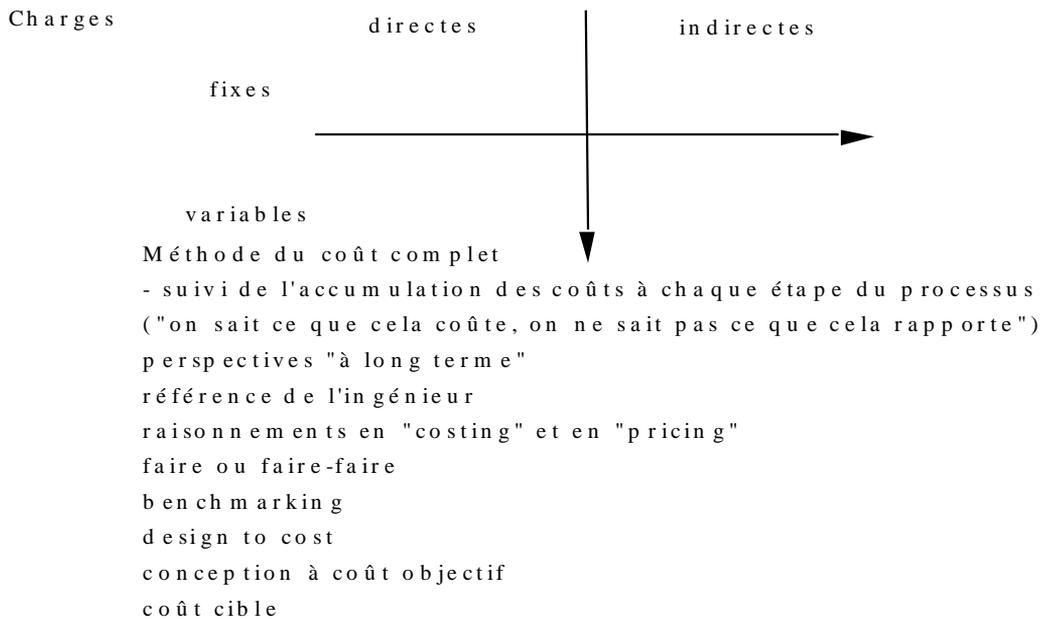
Le modèle de l'entreprise profit

Si le modèle qui prévalait pour le coût complet était celui de l'entreprise processus, il faut existe un modèle alternatif, celui de l'entreprise profit. C'est la méthode du direct-costing qui permet de construire les raisonnements nécessaires à l'explication de la rentabilité associée à l'entreprise profit en mettant en évidence les relations qui existent entre coût - volume et profit.

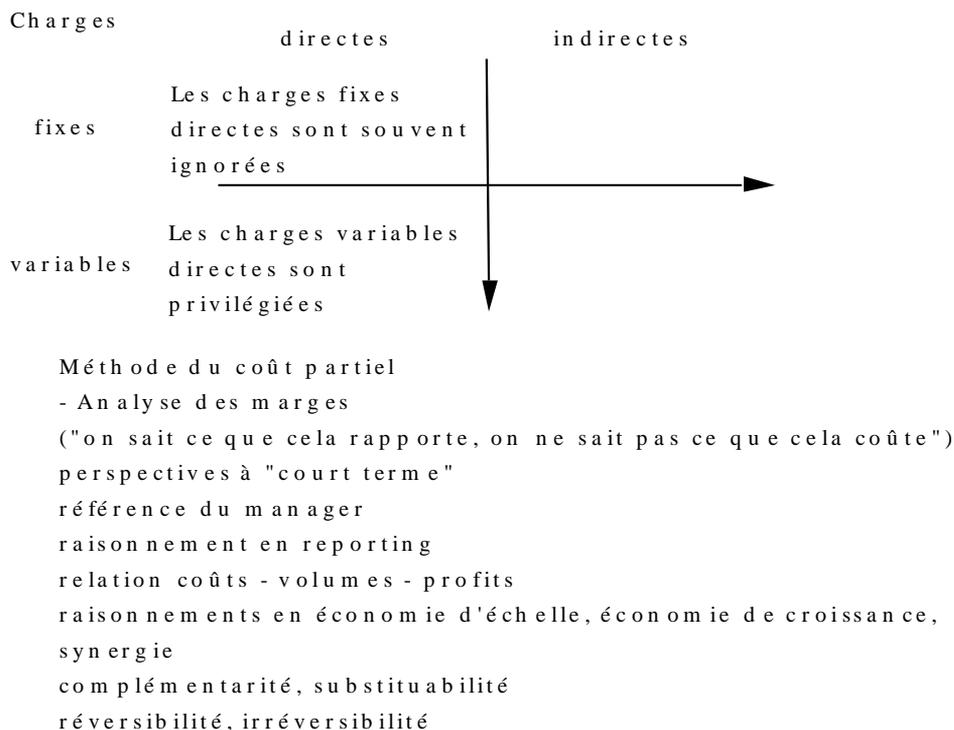
L'axe d'analyse des charges privilégié jusque là dans le modèle précédent était l'axe charges directes - charges indirectes. Celui qui le sera dorénavant dans le modèle du coût partiel sera l'axe charges fixes - charges variables.

Le schéma suivant montre les implications de ce changement.

Du modèle de l'entreprise-processus à celui de l'entreprise-profit
MODELE DE L'ENTREPRISE-PROCESSUS



MODELE DE L'ENTREPRISE PROFIT



L'axe direct - indirect sera donc privilégié pour savoir :

- à chaque stade du processus, combien de ressources ont été consommées et, en cumul, connaître le coût des produits ou des services, ce qui permettra de valoriser les stocks d'en-cours et de produits semi-finis et finis,

- si une consommation de ressources est causée par l'existence d'un produit ou d'une activité de l'entreprise ou si elle en est indépendante.

L'axe fixes - variables sera privilégié pour savoir :

- quelle organisation mettre en place eu égard au risque estimé du projet en cause,
- si la rentabilité est suffisante pour que l'objet concerné mérite d'être conservé.

Comme il est possible de le constater, beaucoup des méthodes présentées sous une terminologie moderne (coût cible etc ...) peuvent être rapprochées à un de ces deux modèles : celui de « l'entreprise-processus » pour le terme de coût cible, par exemple.

LA COMPTABILITE D'ACTIVITE

La comptabilité d'activité repose, pour sa part, sur des postulats qui méritent pour le moins d'être discutés. Selon de nombreux auteurs, en effet, la comptabilité analytique dite « traditionnelle » (ce qui la décline sémantiquement d'autant) repose sur des principes d'organisation dits "tayloriens" c'est-à-dire :

- la stabilité des connaissances et des processus qui viennent justifier la notion de standard, bâtie sur les informations fournies par le passé (quid de Renault 1890 par rapport à Renault 1920 ? Ces dites connaissances étaient donc t-elles aussi stables que cela ?) ;

- l'information parfaite par laquelle le responsable de l'entreprise en connaît tous les rouages et peut, à tout moment, décider en connaissance de cause (était-ce déjà le cas autrefois, peut être même était-ce plutôt l'inverse) ;

- la performance productive qui s'identifie à la minimisation des coûts car le marché est tiré par le produit (marché d'offreurs) - (ne serait-ce pas la un fantasme « d'occidentaux » ?) ;

- le coût global est équivalent au coût d'un facteur de production dominant - la main d'oeuvre directe - qui commande les variations de dépense globale (ne serait-ce pas là le résultat d'un lobbying militant des entreprises du secteur militaro-industriel rejointes ensuite par celle de l'automobile devant rendre « rentables » des investissements et des produits conçus sur la base de processus automatisés ? Ne peut-on alors parler de tentative conceptuelle pour développer une méthode qui, en quelque sorte, rendrait les occidentaux inaptes à la production de masse sur la base de processus à base de main d'oeuvre ?).

Notamment, et toujours selon ces auteurs, l'automatisation conduit à :

- une disparition de la différence entre la notion de main d'oeuvre directe et indirecte ce qui remettrait en cause les approches en termes de coût complet;

- la réduction de la part des coûts variables dans le total des coûts, ce qui vide de leur substance les techniques de calcul des coûts qui s'appuient sur le modèle du coût partiel.

Les analyses ainsi développées se centrent sur les notions de progrès technique et d'automatisation avec les conceptions suivantes :

- le progrès technique est vu comme beaucoup plus rapide qu'auparavant et interdit de se fonder sur l'analyse du passé pour comprendre les coûts futurs,

- l'automatisation fait augmenter la part relative des coûts indirects (réparation, entretien ...) et rend tous les facteurs de production d'importance équivalente.

De ce fait, il n'y aurait plus de signification à imputer les coûts de structure au taux de main d'oeuvre directe sur la base du fait qu'il n'y a plus que des coûts de structure. Une telle habitude conduit, notamment, à surestimer les coûts des produits fabriqués en grande quantité et de sous-estimer ceux des produits marginaux dans une usine réalisant ces deux types de produits, ce qui correspond bien au « fantasme » souligné déjà plus haut et aux intérêts des entreprises des secteurs déjà mentionnés.

Le constat de départ a donc été celui de la mutation de la structure des coûts avec :

- une diminution de la part relative du coût des matières ;
- une diminution de la part relative des frais de fabrication directs et, en particulier de la main d'oeuvre directe ;
- une augmentation significative de la part des coûts indirects, qu'il s'agisse des coûts de fabrication (le tertiaire industriel) ou qu'il s'agisse des coûts indirects en général.

De plus, ceci est lié à la diminution de la durée du cycle de vie des produits géré ainsi par les entreprises.

Les outils comptables traditionnels répondaient, en particulier, à l'obligation de valoriser les stocks d'en cours et de produits finis, donc à une orientation de la comptabilité de gestion vers un bouclage avec la comptabilité générale. La généralisation progressive du modèle d'organisation en flux tendus invaliderait peu à peu cet aspect avec, à la fois la disparition progressive des stocks intermédiaires et de produits finis. Ce mode d'organisation accroîtrait en effet le nombre de transactions internes dans l'entreprise et les procédures classiques de suivi se trouveraient alors considérablement alourdies du fait de l'objectif de précision recherché dans l'évaluation des stocks. Il y aurait en quelque sorte un « décalage » entre l'évolution économique et les cadres comptables et de gestion. Les tendances actuelles tendent à réduire la durée du cycle de production à un délai inférieur à celle du cycle de gestion (le "temps réel" de l'industrie est inférieur au "temps réel" de la gestion). Cela conduit à un déficit d'informations de gestion du fait du décalage avec les cycles industriels d'où la nécessité de revoir les approches qui prévalaient jusqu'ici. C'est aussi cet aspect qui milite dans le sens de voir dans la comptabilité d'activité les prémises de la construction d'un nouveau modèle de l'entreprise.

En résumé, les modes d'organisation industrielle classique reposent sur la division du travail vue comme une séparation fonctionnelle des tâches. Ceci autorisait le découplage entre produit et processus, découplage matérialisé par les modes d'affectation des coûts des centres d'analyse aux produits par le biais des unités d'oeuvre. La gestion en flux tendus est fondamentalement plus intégratrice. On ajoutera que le développement des activités de services - autour des produits et de façon autonome - conduit à une remise en perspective des calculs de coûts conçus et validés dans des logiques principalement industrielles.

Ces tendances ont donc remis en cause la signification apportée par les méthodes classiques de mesure des coûts et ont donc largement milité en faveur du renouvellement du modèle légitime de représentation de l'entreprise et de la méthode associée de calcul des coûts d'où l'émergence de la méthode de comptabilité d'activité. Structurée conceptuellement par Staubus (1971) - il est toujours bon « d'endosser des reliques », elle a été développée à partir des travaux de Kaplan avant de devenir la référence du groupe C.A.M. I. (Computer Automated Manufacturing Incorporated), coopérative de recherche ayant structuré le programme C.M.S. (Cost Management System) dans le milieu des années 80, et qui milite,

de fait, dans le sens des intérêts du lobby militaro-industriel, héritier de la robotique développée pour faire face aux interventions en milieu hostile. Cette robotique peut être symbolisée, par exemple, par le discours dit de « la guerre des étoiles » prononcé en 1984 par le Président Reagan et qui, outre le fantasme d'un acteur d'Hollywood vieillissant, représente également le basculement des intérêts des secteurs industriels respectifs : au lieu de voir les produits du secteur de l'armement comme une « excroissance grotesque des industries des années 40 » - c'est-à-dire des avions, des tanks ... de plus en plus chers au kilo - il s'agirait d'un basculement vers de l'électronique entourée de carrosseries d'avions, de tanks etc ... Cette robotique en milieu hostile rencontre alors la robotique de masse développée au Japon depuis le début des années 70 sur l'hypothèse de la nécessité pour les habitants de ce pays de remplacer des hommes par des machines, un Japon vieillissant dont l'exiguïté de son territoire a constitué l'hypothèse de départ.

Depuis, la méthode de la comptabilité d'activité proposée à partir des travaux du CAM I. est largement en voie d'implantation dans les entreprises américaines et de façon plus expérimentale dans les entreprises européennes et principalement françaises ce qui amène aussi à pouvoir dire que la comptabilité pourrait correspondre à la redécouverte par les américains de la méthode du coût complet comme référence du modèle de l'entreprise processus dans la décennie 80 avec la modernisation de la vision correspondante plus qu'à une rupture avec les visions qui prévalaient jusque là. N'oublions pas, pour justifier ce fait, que la méthode du coût partiel était la référence légitime aux États-Unis et que la méthode du coût complet l'était en France. La comptabilité d'activité, indépendamment du modèle de représentation de l'entreprise qu'elle propose, constitue finalement une référence à la méthode du coût complet, ce qui viendrait expliquer pourquoi les entreprises américaines s'y sont engagées avec plus de détermination que les entreprises européennes.

Le concept de **traçabilité des coûts** signifie aussi que l'outil analytique comptable doit être utilisé pour gérer les objectifs managériaux en permettant d'établir une relation claire entre ces objectifs et la transcription comptable de leur réalisation. Ceci amène donc à focaliser l'attention sur les comportements de coûts mais aussi à rester dans une perspective toujours aussi clairement déterministe.

Les objectifs du programme C.M.S. ont donc été :

- de permettre l'identification du coût des ressources consommées par les activités ;
- de déterminer l'efficacité (vue au sens de l'aptitude à réaliser des objectifs sous contrainte de moyens) et l'efficience (vue comme l'aptitude à réaliser des objectifs avec économie des moyens, économie vue ici dans son sens littéral de science de la rareté) de ces activités (mesure des performances) ;
- d'identifier et d'évaluer les nouvelles activités susceptibles d'améliorer la performance future de l'entreprise ;
- de réaliser les trois objectifs précédents compte-tenu du contexte évolutif des technologies de production.

C'est ainsi que des principes d'analyse des coûts ont été définis :

- identifier les coûts des activités de non valeur ajoutée pour améliorer l'utilisation des ressources ;
- reconnaître que les frais généraux relèvent d'activités de non valeur ajoutée et doivent être clairement affectables aux produits ;

- faire que les coûts significatifs soient directement en liaison avec les objectifs ;
- permettre une liaison entre l'accumulation des coûts et l'exercice des responsabilités ;
- trouver des modes d'affectation du coût des technologies aux produits ;
- comparer les coûts constatés aux coûts cibles ;
- conserver la qualité du contrôle interne au fur et à mesure que se développent les modes automatisés de production.

Le programme C.M.S. a développé ensuite les objectifs d'un système de mesure de performance établi en liaison avec les éléments mentionnés ci-dessus.

Il a également proposé une réflexion sur les principes de management des investissements suivant les modalités suivantes :

- le percevoir différemment d'un processus de budgétisation du capital ;
- gérer les décisions d'investissement en liaison avec les buts de l'entreprise ;
- utiliser plusieurs critères pour évaluer les décisions d'investissement ;
- évaluer le risque de l'investissement en relation avec les éléments d'une stratégie d'investissement ;
- relier les activités aux opportunités d'investissement ;
- mettre en évidence le lien entre la gestion des investissements et la réduction ou l'élimination des coûts de non valeur ajoutée ;
- montrer en quoi les décisions d'investissement sont en liaison avec la gestion des coûts cibles.

Un point sensible : la définition de l'activité

C'est le point le plus sensible de l'approche proposée car le concept d'activité en constitue le point de départ. C'est à partir du « modèle » de fonctionnement de l'entreprise en activités que sera définie toute la méthode. Les spécialistes ne proposent généralement pas de définition positive de l'activité mais une analyse de son contenu. Une activité est une opération nécessaire au fonctionnement de l'entreprise, implantée dans un ou plusieurs services. C'est, par exemple, l'activité de réception des marchandises qui peut être implantée à la fois dans un service achats, le magasin, l'usine suivant la marchandise retenue.

D'après M. Lebas (Revue Française de Comptabilité n°226), "une 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".

D'après P. Mévellec (Revue Française de Comptabilité n° 238), la proximité conceptuelle entre le terme d'activité et celui de processus, et l'absence de qualification en soi de l'activité" sont deux éléments importants de ce concept. "Cette absence de définition externe de l'activité ne veut pas dire que l'analyste est dépourvu de guide ou d'aide dans sa recherche. Tout d'abord, nous savons qu'il y a production de quelque chose : bien, service ou information. Il y a également consommation de ressources. Enfin l'organisation réalise ses objectifs par le biais de ses activités.". Il serait possible de multiplier ici les références en nommant P. Lorino ou encore bien sûr Kaplan ...

La multiplicité des définitions qui se recoupent certes mais qui diffèrent, ne proposent pas un opérateur mais des contenus et donnent lieu à de multiples regroupements possibles ce qui constitue, en fait, un point faible de cette approche qui tendrait à en montrer le statut de méthode et la faiblesse du modèle de représentation qui lui sert de référence s'il s'agissait d'un autre modèle que celui de « l'entreprise-processus ». L'apport le plus clair, à ce niveau, repose sur l'application d'une méthode conduisant à la définition de ces activités.

En ce sens, une activité comporte (nous reprenons ici l'analyse de P. Lorino) des éléments permanents :

- une production, sous des formes multiples, qui peut être à la fois physique et informationnelle, principale ou secondaire ;
- un client, destinataire de la production principale ;
- une unité de mesure qui puisse servir de référence, en particulier pour déterminer une capacité de production ;
- des entrées, de formes multiples également, physiques et informationnelles, par exemple ;
- des paramètres qui permettent de suivre l'activité ;
- un "générateur" qui sera la référence stratégique, celle sur laquelle il est nécessaire de réfléchir.

La construction même du concept en montre l'aspect idéologique non négligeable qui tend à privilégier l'approche en termes de clients - fournisseurs, donc la logique du marché et non celle d'un modèle de représentation de l'entreprise. Une formulation moins critique du même propos peut être le fait que cette méthode met ainsi l'accent sur des critères de gouvernabilité en liaison avec l'organisation et les nécessités de son pilotage.

Des regroupements sont donc effectués pour passer d'activités élémentaires à des activités plus globales, sur la base de trois idées :

- des opérations identiques entre différents départements ;
- des processus ou activités différentes, qui existent dans différents départements mais qui sont liés par des causalités ;
- la volonté d'analyser les pratiques de l'entreprise sous l'angle des actions qui y sont menées.

Là encore, de nombreuses typologies d'activité ont été proposées, comme cela a déjà été souligné, sur l'idée que des activités de même nature obéissent à des modalités communes de gestion.

Ainsi P. Lorino, dans son ouvrage "le contrôle de gestion stratégique" propose les typologies suivantes :

- activités par nature avec :
 - les activités de conception (d'un produit, d'un service, d'un processus de production, d'une organisation) ;
 - les activités de réalisation qui sont les plus répétitives ;
 - les activités de maintenance au sens large (équipements, informatique, formation du personnel, recherche technologique) ;
 - les activités discrétionnaires, décidées au coup par coup (lancement d'une campagne publicitaire, acquisition fusion, cession...)
- par type de déclenchement avec :

- les activités autonomes, déclenchées par les réalisateurs de l'activité, comme la maintenance préventive des équipements ;
- les activités commandées, lancées par un ordre venant de l'extérieur de l'activité comme la facturation ;
- par type de positionnement dans l'allocation avec :
 - les activités primaires dont les outputs sont directement affectés au produit comme l'ordonnancement ;
 - les activités secondaires dont l'output est affecté à d'autres activités comme la maintenance d'une cellule de production dont le coût est affectable à l'activité de production ;
- par type de processus avec :
 - les processus opérationnels, de durée globale courte, comme le flux de matières ;
 - les processus stratégiques, de durée globale longue, comme le cycle de vie du produit ;
- par nature de l'output avec :
 - les activités à output matériel comme le processus de production ;
 - les activités à output informationnel.

R. Cooper et R.S. Kaplan en distinguent quatre correspondant à des décisions différentes ou à des horizons différents :

- les activités liées au volume de la production ;
- les activités liées à la forme d'organisation ;
- les activités liées à l'existence du produit ;
- les activités liées à l'existence d'une capacité de production.

Les trois types d'activités sont affectables au produit de façon légitime, pas le quatrième.

Le repérage de l'unité d'oeuvre apte à permettre l'analyse du fonctionnement de l'activité plus que son affectation aux autres activités est donc essentielle et ne diffère pas fondamentalement, au plan conceptuel, de ce qui existait en matière de coût complet. Suivant le regard porté sur les activités d'un service, il est donc possible d'avoir plusieurs unités d'oeuvre suivant la logique service -> activités -> unités d'oeuvre. Suivre les activités, c'est repérer les grands processus de l'entreprise (flux des matières, cycle de vie des produits, contrôle de la qualité, gestion des commandes des clients ...). Il faut donc bien montrer les enchaînements d'activités en utilisant une unité d'oeuvre bien corrélée avec l'ensemble des activités d'un processus. C'est le cas, par exemple, des activités liées au nombre des commandes (enregistrement, lancement, contrôle final de qualité, emballage, facturation, recouvrement, comptabilisation ...).

Au lieu de repérer passivement les coûts, comme dans la méthode classique des coûts complets, il faut repérer les niveaux de causalité des coûts. La méthode classique des coûts complets n'intégrait qu'une seule cause, on intégrera ici tous les niveaux de causalité qui semblent nécessaires et c'est pourquoi il peut être tentant de reprendre cette idée de redécouverte du coût complet à la lumière des perspectives actuelles mais sans plus..

La démarche : une démarche de coût complet

Rappelons, pour commencer, les trois grands fondements de la comptabilité d'activité :

- la variabilité de tous les coûts à moyen et long terme ;
- la relation qui unit coûts, activités et produits ;
- la répartition des frais indirects entre les produits à partir de clés non arbitraires - les inducteurs de coûts.

La variabilité de tous les coûts à moyen et long terme est la conséquence de deux affirmations sous-jacentes :

1. L'incertitude commerciale, les rigidités à la baisse des effectifs, les relations contractuelles avec les fournisseurs - partenaires, la situation économique générale de faible croissance sont autant d'éléments qui ont entraîné une modification de la structure des coûts du point de vue de la répartition classique des charges entre variables et fixes. A court terme, on constate plutôt une fixité des coûts.

2. Il ne faut pas, toutefois, considérer la fixité comme une fatalité. Le volume et l'affectation des charges fixes peuvent varier de façon très significative à moyen et long terme à condition de mettre en oeuvre une politique volontariste d'orientation des ressources. Cette politique permet de servir la stratégie en répartissant la stratégie de façon optimale, c'est-à-dire en suivant le principe d'une affectation prioritaire aux activités les plus utiles car les plus porteuses de valeur ajoutée.

Le fait que les activités soient considérées à l'origine des coûts et que les produits consomment toutes les activités est l'affirmation de base et reflète un souci majeur de la comptabilité d'activité qui est de « gérer la complexité » c'est-à-dire connaître « ce qui se passe dans l'entreprise ». Le coût n'est pas systématiquement corrélé au volume produit mais aussi aux activités nécessaires c'est-à-dire à la connaissance des capacités installées. En effet, beaucoup de frais indirects sont générés par la complexité de la production et d'ailleurs, les petites séries peuvent en nécessiter relativement plus (changements d'outils et réglages de machines, coûts d'ingénierie, ordres de commande, ordres de réception, ordres d'emballage ...). Le degré de sophistication technique de la production va de pair avec le gonflement des frais indirects matérialisé par les activités de soutien et d'assistance. La comptabilité d'activité s'efforce d'identifier les coûts de ce type d'éléments, et de prendre en compte les générateurs de coûts pour les affecter aux produits en fonction de la consommation, par les produits, de ces générateurs. Elle devrait ainsi répondre aux accusations de pointillisme associées aux méthodes classiques d'analyse des coûts complets dont l'impact sur « le coût du coût » est ainsi à souligner.

Les "costs drivers" ainsi définis peuvent être reliés aux différents produits et leur utilisation dans le calcul des coûts présente les intérêts suivants :

- renoncer à l'allocation des frais indirects sur une base unique en fin de calcul ;
- calculer des coûts mieux ajustés car la méthode se préoccupe de la recherche des facteurs générant le coût des activités à répartir ;
- tenir compte de l'interdépendance des décisions et mieux analyser leur impact (exemple de la conception d'un produit avec un nombre important de pièces spécifiques à ce produit, ce qui a des impacts sur le coût du produit par le biais du nombre de réglages nécessaires pour les machines de fabrication) ;
- des fiches de suivi spécifiques à chaque pièce peuvent être mises en place ;
- les changements de machine et la prise en compte des délais de fabrication peuvent être pris en compte.

Mais s'agit-il pour autant d'une différence de nature avec les coûts complets ? Un type de réponse peut ainsi être donné à cette interrogation en y répondant « non » tout en soulignant à nouveau qu'il s'agit cette fois de connaître aussi ce qui se passe dans l'entreprise.

La méthode de la comptabilité d'activité amène aux commentaires suivants :

- pour calculer les coûts de revient, il reste, cette fois, un problème d'allocation des activités aux produits.
- les tenants de la comptabilité d'activité y voient un moyen plus fiable de prédire les coûts de produits futurs. Cette assertion peut être très fautive si le process change beaucoup (type et lieu d'automatisation, sous-traitance...) donc comme réponse à la nécessité de gérer sur la base de connaissances sur l'entreprise.
- par contre, cette méthode conduit à des budgets beaucoup plus fiables donc à un meilleur pilotage de l'allocation des ressources et à un meilleur diagnostic des sources de dysfonctionnement.

CONCLUSION

La comptabilité d'activité a été présentée comme une véritable remise en cause des méthodes de calcul des coûts de revient dans la mesure où elle se base sur des modes d'affectation des charges au sens économique car en relation avec les variables d'action.

L'évolution que propose cette méthode se situe principalement sur deux plans :

- une meilleure pertinence des coûts calculés du fait de la qualité de la représentation du fonctionnement de l'entreprise par le recours à des clés d'affectation autres que volumiques ;
- une prise en compte des événements générateurs de coûts, donc une analyse préalable au déroulement d'une procédure de calcul.

Elle intègre par contre deux fondements de la méthode du coût complet :

- Dans quel centre d'activité a-t-on consommé tel coût ?
- Quelle est l'unité d'oeuvre qui permet de rattacher les coûts analysés dans les centres d'analyse aux produits ?

L'idée consistant à rattacher les coûts aux centres d'activité engageant l'action génératrice de la consommation de ressources est donc reprise.

Par contre, ce sont **les activités** et non les centres d'analyse qui se voient rattacher les coûts représentatifs de la consommation de ressources. Par ailleurs, la comptabilité d'activité met plus l'accent **sur la connaissance du coût de chaque activité** que sur celle du coût de revient des produits. Elle permet l'utilisation d'une **plus grande variété d'unités d'oeuvre**.

La comptabilité d'activité vient donc ouvrir la voie à la gestion de l'entreprise par les activités et à la gestion de l'entreprise sur la base de « ses connaissances ». Elle vient fournir des informations d'aide à la décision. Dans la mesure où il est beaucoup plus facile de prévoir un ensemble d'activités que les ventes, la comptabilité d'activité va permettre de réaliser une budgétisation sans partir du volume des ventes, aléatoire par nature mais sur la connaissance de son fonctionnement.

L'objectif de la démarche liée à la comptabilité d'activité est, bien entendu, la maîtrise et la réduction des coûts. Repérer les activités liées à chaque centre de responsabilité doit amener à se poser la question des indicateurs de performance associés. Ceux-ci sont, en général, plus nombreux que les inducteurs de coûts qui servent à rattacher les coûts aux objets. De plus, un de ces indicateurs de performance servira, en général, d'inducteur.

La performance s'exprime par référence à une finalité. Dans ce contexte, ceci permet de distinguer entre les activités à valeur ajoutée et les activités sans valeur ajoutée. Une activité à valeur ajoutée augmente l'intérêt du client pour le produit ou le service tandis qu'une activité sans valeur ajoutée résulte du mode d'organisation. C'est le cas, par exemple, des activités de retouche en bout de chaîne pour enlever les défauts accumulés tout au long du processus de production. Les activités à ou sans valeur ajoutée sont donc spécifiques à chaque entreprise et, si possible, les secondes doivent être maîtrisées dès la conception.

Parmi les activités à valeur ajoutée, il est également possible de distinguer les activités principales des activités secondaires. Les premières sont au cœur du métier de l'entreprise tandis que les secondes peuvent éventuellement être sous-traitées.

Pour gérer les activités, il faut alors savoir quel niveau de service associer à chacune d'elles, rechercher les inducteurs de coûts associés. Se comparer aux meilleurs est également une possibilité, en particulier pour des activités comparables d'entreprises non forcément situées dans le même secteur (ceci rend possible le fait d'avoir les informations). Cette approche fournit une norme de référence (ou benchmark). Si l'activité est primordiale, cette référence fournit un objectif à atteindre. Si c'est une activité secondaire, elle pourrait être sous-traitée auprès de cette entreprise. La démarche de "benchmarking" est valide, aussi bien au niveau absolu qu'au niveau relatif (comparaison des tendances constatées chez soi avec celles qui sont constatées chez les meilleurs). Une fois que le diagnostic de la situation de l'activité a été réalisé, il devient alors possible d'agir sur les activités, par exemple en les simplifiant (utilisation, comme appui, des techniques de l'analyse de la valeur), en réduisant, dès la conception, le fait d'avoir à solliciter (par exemple pour les corrections de nomenclature) ou d'effectuer un arbitrage entre deux activités (augmenter les sollicitations de l'une pour réduire celles de l'autre, le résultat se traduisant par un gain net).

L'analyse par les activités fournit la base de départ de la gestion par les activités grâce à :

- la vision transfonctionnelle par les processus d'activités, cadre cohérent de gestion de la performance ;
- un système d'indicateurs de pilotage (inducteurs de performance) du fait du modèle du causalité offert.

L'analyse par activités fournit donc le cadre de la gestion de la performance qui orientera l'action dans le sens du diagnostic associé à l'analyse des activités et non plus de façon fonctionnelle. Les indicateurs de pilotage ont de grandes chances d'être simples et concrets, car issus de l'activité. Ces quelques indicateurs forment la batterie de référence, plus orientée vers le pilotage opérationnel que vers le reporting. Ils sont également induits par la vision stratégique du fait de l'analyse en facteurs clés de succès. Ils sont enfin fondés sur les inducteurs qui sont les révélateurs des activités critiques. Tout ceci va dans le sens d'un accroissement de l'efficacité de la gestion de la performance.

Est-il alors envisageable de faire de la gestion par les activités sans comptabilité d'activité ou par référence à elle que comme une simple technique d'appoint ? Sans ce support, la gestion par les activités risque de tourner vers une gestion des processus. Or, la comptabilité d'activité offre une analyse plus fine qui lui permet de ne pas s'arrêter à une simple vision organisationnelle. L'avantage de la gestion par les activités est de décentraliser de façon cohérente en permettant le travail en équipe au sein d'un département en relation claire avec la qualité de son output.

Elle fait, en effet, appel à quatre aspects en liaison avec les enjeux stratégiques actuels :

- des objectifs extérieurs, c'est-à-dire être tourné vers le client ;
- un savoir-faire, ce qui conduit normalement à l'élimination des non valeurs générées en dehors du métier ;
- une meilleure circulation de l'information, donc une meilleure réactivité ;
- une plus grande autonomie de gestion au niveau local, donc un niveau plus cohérent pour gérer les problèmes opérationnels.

L'apport de la comptabilité d'activité est sensible à ce niveau car il permet d'attribuer le coût des ressources aux activités et le coût des activités aux produits. La démarche d'organisation précisée ci-dessus est alors complétée par la démarche d'évaluation. Elle offre un appui aux problèmes de fixation de prix, d'évaluation du coût du produit à la conception et de l'identification du produit dans les efforts d'amélioration.

Pour sa part, la budgétisation proposée par la comptabilité d'activité ne se résume plus à la prévision des ressources qui seront consommées proportionnellement aux volumes des opérations. Elle aboutit à une intégration de la budgétisation et de l'évaluation des coûts de revient : **l'activity based budgeting**.

C'est, par exemple, le cas d'un processus de fabrication dont les activités repérées auraient été :

- la conception du produit ;
- la gestion des nomenclatures ;
- la manutention ;
- le lancement en fabrication ;
- la gestion de la production.

Dans ce contexte, l'évaluation du budget n'est pas seulement proportionnelle au volume produit mais également à l'existence de consommation des activités ainsi définies.

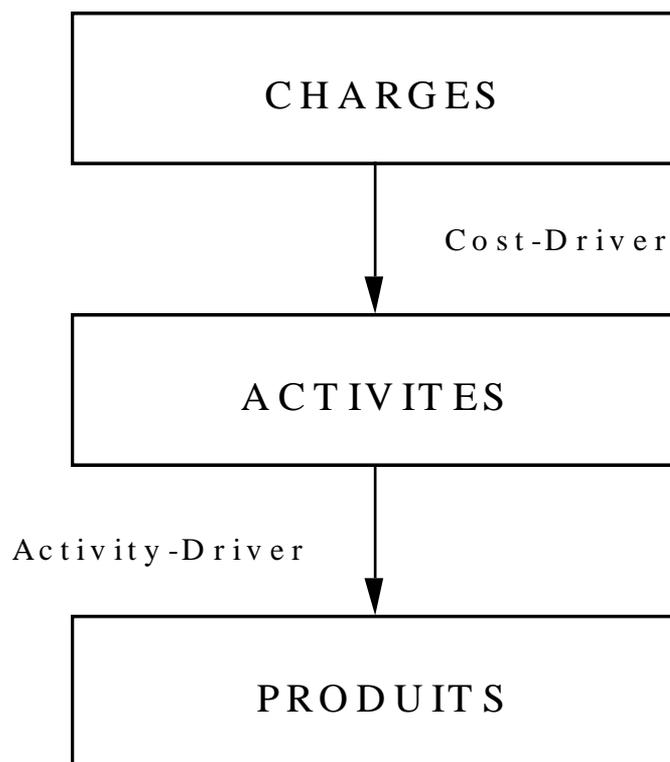
La prise en compte de toutes ces variables dans le processus de budgétisation construit sur les activités permet de rendre compte des modalités de fonctionnement de l'entreprise avec beaucoup plus de finesse qu'auparavant. Il permettra de mieux gérer la coordination des activités afin d'éviter les gaspillages de ressources.

L'«activity based budgeting» provient donc des retombées de la comptabilité d'activité. En effet, dans la plupart des entreprises, le système de répartition des ressources est essentiel. L'approche par les activités permet de relier de façon significative la variation des coûts avec le niveau d'activité par le biais des inducteurs de coûts. En définissant le niveau d'activité requis et sachant que l'on connaît les coûts engendrés par les inducteurs, il est possible d'en déduire le niveau de ressources nécessaires. L'avantage est d'éviter le biais des indicateurs de volume qui ne reflètent pas, comme on l'a déjà mentionné, le comportement des coûts.

Ceci permet donc de relier les ressources avec des indicateurs d'activité en relation avec la réalité économique et d'éviter ainsi une allocation arbitraire. Ceci permet également de relier la variation du niveau d'activité de chaque inducteur avec la variation du montant de ressources consommées. C'est ainsi que l'effet d'apprentissage peut se mesurer par l'analyse, d'une année sur l'autre, de la validité des inducteurs. Apprendre signifie alors maîtriser un inducteur. L'«activity based budgeting» permet aussi de fournir un outil de compréhension et même de pilotage au responsable de centre. L'objectif n'est plus, ici, de calculer un "vrai" coût mais de fournir un outil flexible pour assister le responsable dans sa prise de décision. Il s'agit aussi de faciliter la décision de réduction du coût en prenant en compte le niveau d'activité. L'objectif d'une politique de "target costing" est ainsi plus valide. Outre l'analyse et la comparaison des coûts, cette approche permet donc de fournir un schéma cohérent entre responsabilité et maîtrise de l'activité. En effet, très souvent, le responsable d'un centre n'a pas de responsabilité sur les causes de l'activité. L'avantage de la méthode de l'analyse des coûts par activité est ici de pouvoir distinguer entre les ressources consommées et les ressources dépensées. Il s'agit donc, à la fois, d'un modèle de causalité et d'un modèle d'allocation.

L'analyse par activités met à jour, comme on l'a vu, les "activités critiques", c'est-à-dire les activités à valeur ajoutée que l'entreprise doit s'efforcer de valoriser parce que valorisables auprès du client. Cette approche permet ainsi de valider les opportunités d'investissement et de dégager la notion d'**activity based investment**.

La comptabilité d'activité viendrait alors fournir, comme on le voit dans le schéma suivant, les moyens de la gestion par les activités.



A CTIVITY-B ASED C OSTING

A CTIVITY-B ASED M ANAGEMENT

Les deux modèles d'origine répondent mal aux évolutions actuelles de "l'entreprise étendue" : entreprise en relation avec les exigences écologiques et sociales, implications des échanges de données informatisées, exigences de liens étroits fournisseurs-clients dans le cadre de l'organisation en flux tendus ... C'est pourquoi le modèle de l'entreprise, système décisionnel tend remplacer peu à peu les deux autres et qu'il est venu remettre en cause les méthodes classiques de calculs de coûts avec l'émergence de la comptabilité d'activité mais cette méthode ne peut-elle être entendue comme une simple étape dans l'émergence d'un modèle nouveau modèle de représentation de l'entreprise ?

BIBLIOGRAPHIE

C. Berliner & J Brimson : Cost management for today's manufacturing - The CAM I conceptual design - Harvard Business School Press 1988

P.L. Bescos & C. Mendoza : Le management de la performance - Editions Comptables Malherbes, Paris 1995

H. Boisvert : Du contrôle des coûts à la gestion des activités - XII^o Congrès AFC Jouy en Josas 1991

H. Bouquin : Une défense de la comptabilité de gestion - Revue Française de Comptabilité n°242 février 1993
ique et stratégie : comment font les japonais ? Revue Française de Comptabilité n° 245 mai 1993

H. Bouquin : Comptabilité de gestion - Sirey Paris 1993

J.A. Brimson : How advanced technologies are reshaping cost-management - Management Accounting, march 1986

J.A. Brimson : Activity accounting - Wiley, New York 1991

J.A. Brimson : Technology accounting - Management accounting (UK) march 1989

M. Bromwich & A.G. Hopwood : Research and current issues in management accounting - Pitman 1986

M. Bromwich : The revolution in management accounting - University of Sidney 1989

M. Bromwich & A Bhimani : Management accounting : evolution nor revolution - CIMA London 1989

M. Bromwich : The case for strategic management accounting - the role of accounting information for strategy in competitive markets - Accounting Organization and Society vol 15 n°1/2 1990

A. Burlaud & C. Simon : Comptabilité de gestion - Vuibert Paris 1993

- G. Causse : Le calcul des coûts : quelques réflexions pragmatiques - 14° Congrès de l'Association Française de Comptabilité - Toulouse 1993
- D.J. Cooper & D. Hayes & F Wolf : Accounting in organized anarchies : understanding and designing accounting systems in ambiguous situations - Accounting Organizations and Society vol6 n°3 1981
- R. Cooper : Does your company needs a new cost system ? Journal of Cost Management, spring 1987
- R. Cooper : The two stage procedure in cost accounting - Journal of Cost Management, summer and fall 1987
- R. Cooper : Cost management concepts and principles - Journal of Cost Management summer 1988, fall 1988, winter 1989, spring 1989
- R. Cooper : You need a new cost system when ... - Harvard Business Review january-february 1989
- R. Cooper : Implementing an activity based cost system - Journal of cost management spring 1990
- R. Cooper : Explicating the logic of ABC - Management Accounting (UK) november 1990
- R. Cooper : Cost classification in unit-based manufacturing systems - Journal of Cost management vol4 n°3 fall 1990
- R. Cooper : A.B.C. : the right approach for you ? - Accountancy january 1991
- R. Cooper & R.S. Kaplan : How cost accounting systematically distorts product costs - in W.J. Burns, Jr et R.S. Kaplan, Ed - Accounting and management : Field Study Perspective, Harvard Business School Press 1987
- R. Cooper & R.S. Kaplan: Measure costs rights - make the right decisions - Harvard Business Review september/october 1988
- R. Cooper & R.S. Kaplan: Measure costs rights - make the right decisions - Harvard Business Review september/october 1988
- R. Cooper & R.S. Kaplan : Profit priorities from activity based costing - Harvard Business Review - may june 1991
- R. Cooper & R.S. Kaplan : The design of cost management system - Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ 1991
- R. Cooper & R.S. Kaplan & L.S. Maisel & E. Morrissey & R.M. Oehm : From ABC to ABM Does activity-based management automatically follow from an activity-based costing project - Management Accounting november 1992

Cost management for today's advanced manufacturing - the CAM I conceptual design - Harvard Business School Press 1988

S. Evraert & P. Mévellec : Calcul des coûts - il faut dépasser les méthodes traditionnelles - Revue française de Gestion n°78 mars-avril-mai 1990

S. Evraert & P. Mévellec : Réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion - Revue Française de Gestion n°82 janvier-février 1991

H.H. Harmitage : Gestion à base d'activités et amélioration continue - Revue Française de Comptabilité n° 243 mars 1993

R.A. Howell & S.R. Soucy: Major trends for management accounting - Management Accounting july 1987

R.A. Howell & J.D. Brown & S.R. Soucy & A.H. Seed : Management accounting in the new manufacturing environment - Montvale, NJ, NAA 1987

R. Hunt & L. Garrett & C.M. Merz : Direct labor cost not always relevant at H-P - Management Accounting, february 1985

J. Innes & F. Mitchell : ABC : a review with cases studies - CIMA London 1990

J. Innes & F. Mitchell : ABC : a survey of CIMA members - Management Accounting (UK) vol 69 n°9 october 1991

H.T. Johnson : A blueprint for world class management accounting - Management Accounting (US) june 1988

H.T. Johnson : Activity management : reviewing the past and future of cost management - Journal of Cost management vol 3 n°4 winter 1990

H.T. Johnson & R.S. Kaplan: Relevance lost - the rise and fall of management accounting - Harvard Business School Press 1987

H.T. Johnson : It's time to stop overselling activity based costing - start focusing on total consumer satisfaction instead - Management Accounting (US) september 1992

H.T. Johnson : Relevance regained - Harvard Business Press 1993

R.S. Kaplan & A.A. Atkinson : Advanced Management Accounting - Prentice Hall 1979

R.S. Kaplan : Measuring manufacturing performance : a new challenge for managerial accounting research - The Accounting Review LVIII october 1983

R.S. Kaplan : The evolution of management accounting - The Accounting Review vol LIX n°3 july 1984

R.S. Kaplan : Yesterday's accounting undermines production - Harvard Business Review, july/august 1984

- R.S. Kaplan : Must CIM be justified by faith alone ? Harvard Business Review march-april 1986
- R.S. Kaplan: Accounting lag - the obsolescence of cost accounting systems - California management review vol XXVIII, n°2 Winter 1986.
- R.S. Kaplan : One cost system is not enough - Harvard Business Review january-february 1988
- R.S. Kaplan : Measures for manufacturing excellence - Harvard Business School Press 1990
- R.S. Kaplan : Accounting lag - the obsolescence of cost accounting systems - California Management Review vol XXVIII, n°2, winter 1986
- R.S. Kaplan : In defense of activity-based cost management - Management Accounting november 1992
- R.S. Kaplan : Management accounting (1984-1994) : development of new practice and theory - Management Accounting Research 1994, 5
- J. Laverty & R Demeestère : Les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle - Dunod Paris 1990
- Lebas M. : Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités - Revue française de comptabilité - n°226 septembre 1991
- Lebas M. : L'A.B.M. ou le management basé sur les activités - Revue française de comptabilité n° 237 1992
- M. Lebas : Comptabilité de gestion et comptabilités - Revue Française de Comptabilité n°240 décembre 1992
- M. Lebas : Evolution d'un système d'information de gestion un exemple - Revue Française de Comptabilité n° 242 février 1993
- M. Lebas : IFAC - un nouveau texte sur l'analyse post-investissement - Revue Française de Comptabilité n° 252 janvier 1994
- M. Lebas : Répartition des frais généraux ans sept groupes industriels français : une étude de la pratique - Revue Française de Comptabilité n° 252 janvier 1994
- P. Lorino : L'économiste et le manager - Editions La Découverte 1989
- P. Lorino : Le contrôle de gestion stratégique - Dunod entreprise 1991

- P. Lorino : Comptes et récits de la performance - Editions d'Organisation, Paris, 1995
- C.J. Mc Nair : Interdependence and control : traditional vs activity based responsibility accounting - Journal of Cost Management vol 4 n°2 summer 1990
- C.J. Mc Nair & W. Mosconi & T. Norris : Meeting technology challenge : cost accounting in a J.I.T. environment - NAA Montvale NJ 1988
- P. Mévellec : L'influence de l'évolution technologique sur la comptabilité analytique - Congrès AFC Rennes 1987
- P. Mévellec : La comptabilité analytique face à l'évolution technologique - Revue Française de Gestion janvier-février 1988
- P. Mévellec : Qu'est-ce qu'une activité ? Revue Française de Comptabilité n° 238 octobre 1992
- P. Mévellec : Outils de gestion, la pertinence retrouvée - Editions Comptables Malesherbes Paris 1991
- P. Mévellec : Systèmes de calcul de coûts de revient et subventionnements croisés - Revue Française de Comptabilité n° 241 janvier 1993
- P. Mévellec : Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC - Revue Française de Comptabilité n° 251 décembre 1993
- NAA : Cost accounting for the 90's : the challenge of technological change - NAA, Montvale NJ 1986
- NAA : Cost accounting for the 90's : responding to technological change - Montvale, NJ 1988
- Y. Pesqueux : Evaluer les investissements en nouvelles technologies - Cahier de recherche Groupe HEC 337/1989
- Y. Pesqueux : Le coût, mesure ou évaluation - Cahier de recherche Groupe HEC 352/1190
- Y. Pesqueux : La comptabilité et ses problèmes méthodologiques à être une science - Economies et sociétés - série sciences de gestion n°16 11/1990 pages 111-135
- Y. Pesqueux & B. Martory : La nouvelle comptabilité des coûts - P.U.F., Paris 1995
- Revue française de comptabilité : n° spécial comptabilité de gestion, septembre 1991
- J. Richard : Pour un plan comptable moniste français - Revue de Droit Comptable, mars 1988
- Y de Rongé : L'impact des nouvelles technologies de production sur les systèmes de comptabilité analytique - Gestion 2000 1989
- R. Scapens: Research into management accounting practice - Management accounting december 1988.

J.K. Shank & V. Govindarajan : Strategic cost analysis - the evolution from managerial to strategic accounting - Homewood Ill Irwin 1989

J.K. Shank & V. Govindarajan & E Spiegel : Strategic cost analysis - a case study - Emerging practices in cost management, in B.J. Brinker Editor, Warren, Gorham & Lamont - Boston 1990

B.H. Spicer : The resurgence of cost and management accounting : a review of some recent developments in practice, theories and case research methods - Management Accounting Research, 1992, n°3

G.J. Staubus : Activity costing and input output accounting - Richard D. Irwin, Homewood, ILL 1971

G.J. Staubus : Activity costing for decision - Garland Publishing, New York 1988

G.J. Staubus : Activity costing : twenty years on - Management Accounting Research vol 1 n°4 december 1990

P.B.B. Turney : What is the scope of ABC ? Journal of Cost Management winter 1990

P.B.B. Turney : How ABC helps reduce cost - Journal of Cost Management winter 1990

K. Williams : CAM-I On the leading edge - Management Accounting june 1989