



HAL
open science

UNE DOUBLE LECTURE D'A.B.C. / TWO READINGS OF A.B.C.

Richard Milkoff

► **To cite this version:**

Richard Milkoff. UNE DOUBLE LECTURE D'A.B.C. / TWO READINGS OF A.B.C.. Modèles d'organisation et modèles comptables, May 1995, France. pp.cd-rom. hal-00818578

HAL Id: hal-00818578

<https://hal.science/hal-00818578v1>

Submitted on 22 Sep 2014

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.

UNE DOUBLE LECTURE D'A.B.C.

TWO READINGS OF A.B.C.

par

Richard Milkoff

I.A.E. PARIS

Mots clés : Comptabilité par activités, Gestion par activités, Architecture d'activités, Processus, Inducteurs de coûts.

Key words : Activity-based costing, Activity based management, Architecture of activities, Process, Cost-drivers.

Résumé : Les modèles à base d'activités peuvent donner lieu à une double lecture, celle concernant les informations relatives aux coûts (des processus, des activités, des inducteurs, des produits ou services) et celle que procure l'architecture des activités, vision transversale de l'entreprise. Cette double approche est concrétisée à partir de la mise en place d'un modèle ABC dans une entreprise de service informatique.

Abstract : Activity-based models can be read in two different ways, one reading stems from the information about the costs (process, activities, drivers, products or services) and another based on the architecture of activities, cross-section view of the firm. This double approach is materialized by the setting-up of ABC model in a company of computer services.

L'apparition de méthodes ou de techniques nouvelles, en gestion ou dans d'autres domaines, n'est que très rarement le fruit du hasard. Elle répond, le plus souvent, à de véritables besoins émergents. Les trois grandes évolutions constatées ces deux dernières décennies (environnement-entreprise-structure des coûts), en grande partie interdépendantes, sont à l'origine de la nécessité de mieux appréhender les organisations et leur fonctionnement afin de mieux affecter leurs ressources dans un souci d'efficacité et d'efficacité.

Conçue outre Atlantique pour pallier les insuffisances des systèmes de comptabilité analytique, la méthode ABC (Activity Based Costing) a été reprise en France à la fois par un certain nombre de théoriciens et par quelques entreprises dont le nombre augmente assez régulièrement. La modification de la structure des coûts avec le constat de la prédominance des charges indirectes, créant le phénomène de « *pyramide renversée* »¹, est une des raisons principales du rejet des modèles traditionnels « *conventionnels et volumiques* »². Les coûts obtenus par ces systèmes sont considérés comme peu fiables et accroissent le risque de prise de décisions erronées. La cause originelle de l'existence d'ABC est bien liée à la volonté de construire un nouveau modèle aux résultats plus fiables et plus pertinents.

Les modèles anglo-saxons de comptabilité analytique reposent sur des techniques simples de répartition des charges indirectes dans lesquelles les charges directes et en particulier la Main d'Oeuvre Directe jouent un rôle prédominant. Si ce phénomène est également constaté dans les comptabilités analytiques des entreprises françaises, il repose, néanmoins, sur une élaboration plus complexe dans laquelle la structure et le fonctionnement de l'entreprise sont pris en considération. La méthode des sections homogènes, transformée par le plan comptable 1982 en méthode des centres d'analyse, repose, en effet, sur un découpage en sections qui devrait refléter « *la division réelle de l'entreprise* »³. Il est vrai que la pratique a détourné le modèle de son objectif d'origine. Les sections n'ont pas été construites avec l'homogénéité nécessaire pour qu'une unité d'oeuvre spécifique à chacune d'entre elles puisse être véritablement représentative. Par facilité d'utilisation, les heures de main d'oeuvre directe ont souvent servi de clé de répartition des charges indirectes. Ce qui était tolérable, il y a cinquante

¹ LORINO (P). 1989. *L'économiste et le manager*, Editions la découverte, p. 87

² MEVELLEC (P). 1991. *Outils de gestion, la pertinence retrouvée*, ECM, p. 48 et s.

³ LAUZEL (P) et CIBERT (A), 1963, *Le plan comptable commenté, tome IV*, Editions Foucher, p. 127

ans, n'a plus, de nos jours, qu'un lointain rapport avec la réalité. Malgré l'identité du constat avec les pratiques américaines, des auteurs et des praticiens pensent que le modèle conceptuel français des sections homogènes peut encore rendre de grands services aux entreprises.⁴ Il suffirait pour cela de revenir aux sources de sa conception et d'en modifier le fonctionnement. Dans ces conditions, l'utilité d'importer, en France, le modèle ABC peut apparaître, à certains d'entre eux, comme tout à fait discutable.

La question se pose, alors, de connaître précisément les apports originaux des méthodes de Comptabilité Par Activités (C.P.A.) et de leurs utilisations en gestion qui en découlent (A.B.M., Outre Atlantique)

Il semble qu'il puisse être fait deux lectures des modèles CPA, d'une part, par la conception originelle qui conduit à leur construction et d'autre part, par les informations de différentes natures qu'ils procurent. La première lecture concerne les coûts qu'elle permet d'obtenir : Coûts des processus, coûts des activités, coûts des produits ou des services. La seconde est formalisée par l'architecture des activités composant les processus, fruit d'une élaboration matricielle, c'est à dire reposant sur une double vision verticale et transversale de l'entreprise.

Les débats qui existent autour de la nature des modèles CPA semblent principalement concerner l'aspect « calcul des coûts » dont une partie des gestionnaires estiment que, s'ils apportent des informations différentes, rien n'indique qu'ils reflètent de manière plus exacte la réalité. Ce qui leur est reproché concerne le résultat final qui conserverait une part d'arbitraire, critique adressée aux méthodes traditionnelles.

Il s'agit, pourtant, d'une méthode différente, construite autour de la notion centrale d'activité qui sert de lien de causalité entre ce qui est produit (les extrants de toutes sortes) et ce qui est consommé (les intrants). La construction d'un modèle à base d'activités repose sur l'élaboration d'une architecture matricielle, verticale et transversale du fonctionnement de l'entreprise et d'une décomposition en coûts d'activités. Se contenter d'une simple vision qui serait celle des coûts reviendrait à n'utiliser qu'une partie des informations que le modèle procure.

Il reste à déterminer si cette double lecture permet des améliorations effectives du pilotage de l'entreprise. Il s'agit de mesurer les apports concrets d'ABC dont la mise

⁴ CAUSSE (G), Mai 1993, Le calcul des coûts : Quelques réflexions pragmatiques, *Actes du 14^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse.*

en place et l'exploitation représentent un effort d'investissement long et coûteux et dont les entreprises sont légitimement en droit d'attendre un retour rapide et performant. Cette double lecture permet-elle de l'obtenir ? Et si oui, comment ?

*** En Travaillant sur les coûts à base d'activité obtenus pour :**

- Etablir des nomenclatures de coûts des produits de service permettant d'adapter et d'affiner les tarifications ? (Point de vue *Calcul de coûts*)
- Effectuer des comparaisons dans le temps et l'espace ? (Point de vue *Benchmarking*)
- Prendre des décisions de sous-traiter ou non ? (Point de vue *Make or Buy*)

*** En Utilisant l'architecture des processus et des activités pour :**

- Modifier, améliorer et, éventuellement, reconstruire les processus et leurs composants : les activités ? (Point de vue *Reengineering*)
- Restructurer l'organisation et tenter de la mettre en conformité avec les processus ? (Point de vue *budgétaire*)

A partir de l'exemple pris dans une grande société informatique ayant mis en place une démarche ABC⁵, nous montrerons la nature et les limites des différentes décisions qui ont été prises en fonction de cette double lecture du modèle.

1- Le modèle obtenu

La mise en place d'un modèle ABC a eu lieu au service « Maintenance informatique » de la société Hewlett Packard France, au siège social d'EVRY.⁶ Ce service est à la fois une organisation (au sens HP du terme) et un "business", le plus important en termes d'effectif (environ 400 personnes). Schématiquement, l'activité de Maintenance Informatique concerne :

- *Le matériel informatique (hardware, HW)*
- *Les systèmes d'information et les logiciels (SoftWare, SW),*
- *Les réseaux informatiques installés.*

⁵ L'exemple étudié concerne une entreprise à culture américaine. L'expression anglaise nous semble, dans ce cas, adaptée à la situation.

⁶ Pour la description des principales phases, MILKOFF (R), Un exemple de mise en oeuvre d'ABC. Objectifs : Améliorer l'efficacité et l'efficacité. *Actes du 16^{ème} congrès de l'AFC*, Paris-dauphine, 1994.

Le service est en liaison constante et inévitable avec le centre de support technique (centre de coût) qui reçoit les appels clients, les qualifie et organise l'intervention sous toutes les formes possibles et imaginables. Les contrats à respecter sont ceux qui ont été vendus par le service de Maintenance informatique ou lors de la cession de matériels dont sont responsables les unités de production.

Le rôle assigné au centre Maintenance informatique par la direction de HP France, outre de contribuer normalement à la croissance et au profit de la société, consiste, également, à "Délivrer (aux) clients et (aux) partenaires des prestations de qualité qui leur assurent une continuité de service de leurs équipements de communication et de traitement de l'information au meilleur coût."

Le modèle ABC repose sur la décomposition du fonctionnement du service en :

- Etapes - Processus - Activités - Tâches -

L'exemple du déstockage des pièces se trouvant en magasin, permet de définir et de délimiter l'ensemble de ces concepts :

« Déstocker des pièces » est une tâche incluse dans le cadre de l'activité « Mise à disposition » des pièces aux ingénieurs qui fait partie du processus « Réparation », lui-même inclus dans l'Etape « Service fulfillment » du Business « Maintenance ».

Ce qui peut être schématisé par le tableau suivant :

| | |
|------------------|--------------------------------|
| BUSINESS | Maintenance (HP/MI) |
| ETAPES | Service fulfillment |
| PROCESSUS | Fix ou Réparation |
| ACTIVITES | Mises des pièces à disposition |
| TACHES | Déstockage des pièces |

Construit à partir des interviews pratiquées auprès des protagonistes concernés, le modèle final est constitué de 6 étapes, 19 process et 37 activités. Le concept de tâches a été délaissé dans la mesure où le maillage qui y conduisait a semblé trop fin.

Le tableau ci-dessous ⁷ schématise le modèle obtenu pour un des Process d'une Etape donnée.

| Étapes | Process | Activités | Total cost | % de P | % de E | % de HP/MI | Cost Driver | Nbre Unités | Coût unitaire |
|--------------------|---------|-----------|------------|------------|------------|------------|-------------|-------------|---------------|
| 1 | | | | | | | | | |
| 2 | | | | | | | | | |
| 3 | | | | | | | | | |
| 4 | | | | | | | | | |
| 5 | | | | | | | | | |
| 6 | | | | | | | | | |
| Total HP-MI | | | | 100 | 100 | 100 | | | |

1- : MANAGEMENT ET DEPLOIEMENT DES MOYENS

2- : DEFINITION DE L'OFFRE

3- : RECHERCHE DE LEADS

4- : VENTE

5- : SERVICE FULFILLMENT

6- VALORISATION DES ACTIONS

Chaque trimestre de l'année fiscale 1994 (en fait du 1er novembre 1993 au 31 octobre 1994) a donné lieu à l'établissement de ce tableau et a permis d'effectuer un certain nombre de validations et de comparaisons des résultats obtenus. Cette modélisation en termes d'activités n'a pas remplacé le « reporting » existant mais a été utilisée comme apport supplémentaire d'informations sur lesquelles les dirigeants se sont appuyé pour prendre un certain nombre de décisions. Les unes ont été nourries par la vision des différents coûts que le modèle a fournis, les autres, par l'architecture des activités et la vision transversale des processus.

2- La nature des décisions tirées des coûts

Un modèle à base d'activités peut se limiter au recensement et à l'analyse des activités et des inducteurs, comme il peut s'étendre aux calculs des coûts des produits en passant par ceux des process et des activités. Dans ce dernier cas, il s'agit de la mise en

⁷ Document HP

place d'un système, complet s'il concerne toute l'entreprise, partiel s'il ne s'intéresse qu'à une partie (un site, un service...).⁸ L'obtention des informations relatives aux coûts procure une décomposition des ressources affectées aux différents processus et devrait apporter une connaissance suffisamment précise pour faciliter un certain nombre de décisions liées au pilotage.

Pour ce qui concerne l'expérience menée au service Maintenance-Informatique de HP France, le modèle ABC a permis de déterminer les coûts des Etapes, des Processus et de la plupart des Activités. Les inducteurs de coûts ont été définis et leur évolution a été suivie sur l'exercice fiscal 1994. Les informations obtenues ont :

- apporté une connaissance accrue qui s'est révélée opportune lors de négociations dans le cadre de rapports client-fournisseurs,
- permis de mettre en place une pratique de « benchmarking »,
- convaincu les dirigeants de sous-traiter certaines activités,
- facilité la mise en place d'une aide à la tarification.

** Le modèle ABC utilisé dans les négociations*

La décomposition d'un processus en activités élémentaires permet une forme de connaissance qu'il est possible d'utiliser dans les négociations avec des fournisseurs ou des sous-traitants. Pour une même catégorie de produits de service, connaître les coûts que supporte l'interlocuteur permet de discuter, en connaissance de cause, des prix proposés. Le directeur du service support-client a volontiers reconnu s'être servi des premières simulations du modèle ABC comme base argumentaire de négociation. La connaissance détaillée des différents coûts consommés par chaque activité incluse dans l'objet final, ici les produits de services, lui a, selon ses propres termes, considérablement facilité la tâche et permis de se situer dans un rapport de négociation beaucoup plus confortable.

** Le modèle ABC utilisé pour mettre en oeuvre une pratique de « benchmarking »*

De manière identique, certaines informations fournies par le modèle et au sujet desquelles les dirigeants européens et mondiaux se posaient un certain nombre de

⁸ GOSSELIN (M). Avril 1994, les facteurs contextuels et l'utilisation des systèmes de gestion par activités, colloque organisé par l'école des Hautes Etudes Commerciales du QUEBEC, *De la comptabilité par activités au réaménagement des processus d'entreprise et à la gestion de la qualité totale.*

questions ont apporté, par la mesure des coûts qu'elles contenaient, tout ou partie des réponses attendues. La comparaison entre unités organisationnelles identiques, qu'il s'agisse de son propre groupe ou de la concurrence, des coûts de certaines activités ou inducteurs a créé les conditions d'un benchmarking, c'est à dire « une comparaison continue à une norme de performance »⁹. Le détail des coûts fournis par ABC a favorisé la mise en place de ce moyen de pilotage fait d'émulation et de compétition permanentes.

*** Le modèle ABC utilisé pour décider la sous-traitance de certaines activités.**

Des informations précises concernant un certain nombre d'activités (l'activité « prise d'appel », certaines liées à la Maintenance et d'autres relatives à la logistique-stockage) étaient particulièrement attendues par la direction du service-support.

Les informations les concernant et fournies jusqu'alors par une décomposition en lignes budgétaires semblaient insuffisantes pour décider de les sous-traiter ou non. Le modèle ABC décrivant l'activité, tâche par tâche, et surtout, fournissant les éléments chiffrés des ressources à y affecter, a permis aux dirigeants de comparer le coût réel supporté aux propositions extérieures.

Il va sans dire que ce type de décisions ne concerne pas uniquement le problème des « coûts » mais supporte, principalement, une approche en termes de relation humaine dans laquelle la culture d'entreprise joue un rôle primordial. Le modèle ABC ne fait qu'apporter, dans ce cas d'espèce, un « plus » informatif sur la base des activités décrites.

*** Le modèle ABC utilisé pour établir une tarification adaptée**

Une des raisons principales qui a conduit la direction de HP France à lancer un projet ABC sur le service support-client est, très probablement, le caractère spécifique que chaque client imposait à ses demandes ou, en d'autres termes, la difficulté de ses vendeurs à négocier des produits standards dont les composantes avaient été préalablement fixées. Cette notion de « marché turbulent » n'est pas propre au secteur de l'informatique. Elle concerne la plupart des marchés concurrentiels. Cependant, dans un secteur où l'avantage concurrentiel ne peut plus se limiter à la qualité du produit (en l'occurrence le matériel informatique que l'on peut considérer comme équi-performant quelle que soit sa marque), l'adaptation post-vente aux besoins des clients est une nécessité absolue. La difficulté n'est pas de modifier le produit standard pour le faire

⁹ VAN MASTRIGT (P), février 1995, « Benchmarking », Comment choisir son système de référence, *RFC n° 264*.

coïncider avec les desiderata des clients: Elle réside dans la connaissance précise des coûts que chaque nouveau service englobe.

Cette information devient indispensable pour tarifer le service en connaissance de cause et non plus, simplement, « à l'intuition ». C'est la raison pour laquelle un projet de tarification a été lancé pour 1995 à partir des informations fournies par ABC :

Deux étapes ont été prévues :

- Détermination de services standards comprenant le noyau de base du service,
- Détermination du « costing », établi par activités, afin de faciliter les tarifications spécifiques des produits standards et dérivés.

« *L'énorme problème de pricing* », pour reprendre l'expression utilisée par un manager, pourrait ainsi être réglé par la mise en place d'un tableau représentatif des coûts de chaque activité.

Il faut noter, à ce stade d'évaluation des coûts, le problème posé par la mesure du coût du management. La difficulté, le concernant, de déterminer aussi bien des inducteurs d'activité (*activity driver*) permettant de le répartir entre les différents produits de services et des inducteurs de ressources (*resource driver*) afin d'en ventiler le coût sur les activités ¹⁰ n'avait pas trouvé, à ce jour, de solutions satisfaisantes de type ABC. Dans l'établissement d'une aide à la tarification, il a été prévu d'imputer, dans la marge, le coût du management sous la forme d'un pourcentage.

Toutes ces utilisations ont pour élément commun le tableau des coûts fourni par le modèle ABC. Il est évident que les décisions prises ne l'ont pas été uniquement sur la base de ce modèle. D'autres éléments ont, bien évidemment, interféré. Cependant, il est difficile d'imaginer que l'apparition d'un nouveau modèle dans lequel les coûts ont été décomposés par processus et activités élémentaires n'a pas modifié, peu ou prou, la vision des managers.

Un certain nombre de questions demeurent. Elles ont trait, d'une manière ou d'une autre, à la pertinence et à la fiabilité des informations fournies par le modèle, et, globalement, à ce qui concerne sa crédibilité :

- Les coûts obtenus rapprochent-ils du « coût exact » dans la mesure où l'existence de ce dernier puisse être admise ?

- La précision des résultats n'a-t-elle pas tendance à diminuer au fur et à mesure du développement du modèle ? En d'autres termes, les coûts des activités, voire des

¹⁰ BESCOS (P.L) et MENDOZA (C). 1994, *Le management de la performance*, Editions Comptables Malsherbes, p. 42

processus ne sont-ils pas plus fiables que ceux des « objets de coûts », obtenus *in fine* dans le modèle.¹¹?

L'expérience de HP/Maintenance informatique a été, à ce sujet, exemplaire. La difficulté de traiter les coûts du Management à l'identique de ceux des activités classiques des process, la nécessaire simplification du modèle afin de le rendre lisible et opérationnel et le choix contraint et forcé de certains inducteurs, faute de pouvoir obtenir les informations précises sur ceux préalablement choisis, sont un ensemble d'éléments qui n'ont pu qu'entraîner des modifications de la structure des coûts et, très probablement, une diminution de leur pertinence. Ces restrictions apportées à la fiabilité du modèle ne sont en rien réhivitoires. Elles impliquent, cependant, qu'il ne soit pas définitivement entériné mais soumis à un processus d'amélioration continue.

D'autres décisions ont été prises par la direction du support. Leur origine semble davantage provenir de la vision de l'*architecture des activités* qu'offre le modèle ABC, plutôt que de l'aspect « *costing* » sur lequel la plupart des utilisateurs ont tendance à focaliser.

3- La nature des décisions tirées de l'architecture des activités.

Le service support-client de HP France est confronté à l'évolution constante du marché de la Maintenance Informatique. Cette évolution se caractérise par :

- * La multiplication des produits de services, de plus en plus personnalisés, réclamés par la clientèle,
- * L'importance croissante de la notion de délai dans la mesure où ce dernier peut être un des facteurs clés de succès pour HP,
- * La nécessité absolue de développer la réactivité, en particulier dans le processus de production des services.
- * La recherche de l'amélioration continue vers l'obtention de la qualité totale.

L'architecture construite par HP intégrant les Etapes, les Processus et les Activités a apporté aux dirigeants, tout à la fois, des confirmations de dysfonctionnements et des informations originales permettant d'effectuer les corrections nécessaires et l'adaptation de l'organisation à cette nouvelle vision de son fonctionnement.

¹¹ MEVELLEC (P), Avril 1994, HEC Quebec.

*** Le modèle ABC utilisé pour améliorer les processus**

Les processus se situent au centre de la problématique du service support-client et semble-t-il, de manière incontournable. La complexité, liée à la nature du « Business », est une donnée évidente à laquelle s'est surajoutée celle de la structure :

* Zones à double responsabilité ou responsabilité mal définie,

* Parties de process disséminées à travers les différentes organisations. Pour s'en convaincre, il suffirait de se reporter à la matrice de correspondance entre le reporting traditionnel et le modèle ABC., matrice utilisée pour construire les tableaux de simulation.

* Structure organisationnelle dans laquelle se mélangent les différents segments de produits de services.

Cette deuxième lecture du modèle a consisté à s'intéresser à la représentation de l'entreprise en tant que « réseau d'activité »¹². Cette ingénierie organisationnelle a pour objectif essentiel celui de la recherche de l'efficacité dont la mesure est fonction de la création de valeur perçue par le client. Cela passe par l'amélioration, la modification, voire la reconstruction des processus et de leurs composants, les activités, c'est à dire par le développement de l'efficience.

*** Le modèle ABC utilisé pour reconstruire la structure organisationnelle**

Si la réorganisation, mise en oeuvre à la fin de l'exercice fiscal 1994, fait suite à une directive mondiale, les choix qui ont été effectués conserve l'originalité issue de la pratique et des expériences effectuées au service support français. Les problématiques anglaise, allemande ou française sont dépendantes de l'état des marchés respectifs et des processus qui diffèrent d'un pays à l'autre. Retenons, pour exemple, que HP Allemagne commercialise moins de P.C. que HP France et sous-traite davantage d'activités. La manière de réorganiser les structures ne peut être que différente, d'autant que le souci d'efficience est un des objectifs prioritaires.

L'étude du nouvel organigramme du service support est révélatrice des questions que les managers ont dû se poser dans leur recherche simultanée d'efficience et d'efficacité. Si les critères financiers ont été pris en compte, ceux relatifs à l'amélioration des prises de décisions ont certainement pesé d'un poids non négligeable. Dans sa tendance générale, le nouvel organigramme se structure autour des différents processus existants et des principaux segments de produits de service. Il

¹² LEBAS (M), Juillet-Août 1994, Du coût de revient au management par les activités, *R.F.C.*, n° 258

donne l'idée d'une organisation mise sous tension pour lui faciliter les réactions et lui permettre d'atteindre ses objectifs grâce à une structure adaptée. Ce qui donnait lieu à une seule et même organisation (au sens HP du terme) a été tronçonné en fonction de la nature des segments de produits. Les chaînes complètes d'activités composant les processus sont sous une unique responsabilité, ce qui ne peut qu'en améliorer l'efficacité. Les « organisations » ont été réduites dans leur composition afin de les rendre plus réactives aux comportements erratiques du marché et ainsi d'en faciliter le management.

Les questions que cette réorganisation incite à se poser concernent l'influence de la méthode ABC dans les prises de décisions. Parmi d'autres :

- * Quel poids réel le modèle ABC a-t-il eu dans la réorganisation ?
- * Quels sont ses apports en termes de vision nouvelle de l'organisation ?
- * Peut-il être à l'origine de projets nouveaux ?
- * Est-ce un modèle plus flexible que les modèles traditionnels ?...

Répondre à ces questions n'est pas chose aisée. Il est toujours difficile d'imaginer ce qu'aurait pu être la réalité si tel ou tel événement n'était pas intervenu. C'est exactement la situation dans laquelle on se trouve. Cependant, un certain nombre de constats laissent présumer que le travail de construction du modèle ABC, effectué en amont, a été enregistré par les décideurs :

- Une certaine congruence entre les Processus et Etapes validés et la nouvelle structure organisationnelle peut être constatée. S'il est vrai que les étapes furent validées avant la construction du modèle ABC, il n'en demeure pas moins que l'architecture détaillée en termes d'activités semble avoir été reprise presque point par point dans la déclinaison de l'organigramme.

- Les difficultés auxquelles l'équipe du projet ABC s'était heurtée, à savoir une lisibilité complexe, semblent avoir été aplanies par une simplification de l'organisation calquée sur les processus et la vision transversale qu'ils proposent. Ainsi, il est possible pour un même manager de suivre et d'intervenir du début de la mise en oeuvre du produit de service à sa livraison finale chez le client. L'apparition de structures organisationnelles dans lesquelles le processus peut être suivi étape après étape, ne peut

que faciliter les prises de décisions en temps réel, ce qui est une des conditions d'un pilotage performant.

- La volonté de mettre en concordance les centres budgétaires, représentatifs de l'organigramme, avec l'architecture des processus et de leurs activités, laisse présager l'intention d'imputer les ressources de l'entreprise sur la base des consommations d'activités de ces centres, ce que permet le modèle ABC.

Si le travail effectué par l'équipe du projet ABC a entraîné un certain nombre d'interrogations, il n'en demeure pas moins qu'il est difficile de mesurer l'impact exact de la nouvelle approche. Poser le problème en termes d'organisation et d'architecture d'activités contient, en soi, les prémices d'une remise en cause, partielle ou totale, des structures existantes, des liens réunissant les différents protagonistes et, le cas échéant, des lourdeurs entraînées par des rapports hiérarchiques trop rigides. La vision qu'offre une architecture ABC peut, pour certaines entreprises, apporter des angles nouveaux et susciter des projets, des innovations et autres perspectives qui sans elle, n'auraient jamais vu le jour. Enfin, la dispersion des activités dans différents processus (l'exemple du service support le montre bien) semble plus facilement atténuable par une vision exhaustive du fonctionnement de l'entreprise, ce que permet la méthode ABC.

Pour situer la profondeur de la réorganisation et l'impact du modèle ABC, le fait suivant pourrait suffire : Les contrôleurs de gestion reconnaissent, en décembre 1994, qu'il leur était impossible de passer du cadre de gestion traditionnel de 1994 à celui de 1995 tant « *la logique organisationnelle est totalement différente* ». Par contre le passage du modèle ABC 1994 à celui de 1995 ne semblait pas, à quelques retouches près, présenter de difficultés majeures. Pour le premier, la reconstruction fut obligatoire, pour le second, un simple glissement fut possible.

Ce constat amène à se poser de nouvelles questions qui concernent la flexibilité du modèle. Pour le service support-client de HP, il ne fait aucun doute que l'existence de cette qualité est indispensable pour accompagner le plus aisément possible les nombreux changements imposés, en permanence, par le marché. *A contrario*, il faudrait se poser la question de savoir quelles sont les chances de survie du modèle, en l'absence d'une réelle facilité d'adaptation ?

Dans un même ordre d'idée, l'environnement, régulièrement mouvant, dans lequel se situe l'entreprise induira des modifications fréquentes du modèle et, par voie de conséquence, des adaptations régulières de l'organigramme de l'entreprise. Les remises en cause, en termes de responsabilité, qui en découleront peuvent être un frein à la réactivité et entraîner à terme une sclérose, à la fois du modèle de gestion et de la structure organisationnelle. Il semble que de la manière dont ce problème sera abordé et résolu dépend, pour une grande part, la pérennité du modèle ABC.

Gérer les coûts et gérer les activités sont deux aspects du pilotage que permet la mise en place d'un modèle à base d'activités. Bien évidemment, gérer les uns conduit à gérer les autres. Les expériences en cours (encore trop récentes) ne permettent pas de trancher sur l'impact des modèles ABC sur la structure. Cependant, les deux premiers aspects doivent être impérativement distingués au risque, sinon, d'oublier l'apport essentiel de cette comptabilité « A Base de Causes » (LEBAS 1994) constituée par l'architecture des activités, vision transversale du fonctionnement de l'entreprise. Considérer le modèle ABC uniquement comme un *autre* modèle de calcul de coûts serait une vision par trop restrictive de ce qu'il est réellement. Aborder ses apports et ses limites implique qu'on envisage, au moins, la double lecture qu'il autorise.

Bibliographie

- BERLANT (D), BROWNING (R) et FOSTER (G), 1990, How Hewlett Packard gets numbers it can trust, *Harvard Business review*, numéro spécial de 1993.
- BESCOS (P.L) et MENDOZA (C), 1994, *Le management de la performance*, Editions Comptables Malesherbes, 287 p.
- BOUQUIN (H), 1993, *Comptabilité de gestion*, Sirey, 493 p.
- COOPER (R), KAPLAN (R.S.), MAISEL (L.S.) MORISSEY (E) et OEHM (R.M.), Nov 1992, From ABC to ABM, *Management accounting*.
- GOSELIN (M), Avril 1994, les facteurs contextuels et l'utilisation des systèmes de gestion par activités, colloque organisé par l'école des Hautes Etudes Commerciales du QUEBEC, *De la comptabilité par activités au réaménagement des processus d'entreprise et à la gestion de la qualité totale*.
- LEBAS (M) et MEVELLEC (P), 1993, La comptabilité de gestion reflète la représentation que l'on se fait de l'entreprise, *R.F.C. n° 242*

LEBAS (M), 1994, Du coût de revient au management par les activités, colloque organisé par l'école des Hautes Etudes Commerciales du QUEBEC, *De la comptabilité par activités au réaménagement des processus d'entreprise et à la gestion de la qualité totale.*

MEVELLEC (P), 1991, Outils de gestion, la pertinence retrouvée, ECM, 198 p.

MEVELLEC (P), 1994, Coûts à base d'activités : un succès construit sur un malentendu, RFG, n° 97

MEVELLEC (P), Décembre 1993, Plaidoyer pour une vision à la française de la méthode A.B.C., R.F.C. n°251

MILKOFF (R), Juin 1994, Un exemple de mise en oeuvre d'ABC. Objectifs : Améliorer l'efficacité et l'efficience, Communication au congrès de l'Association française de Comptabilité, Paris-Dauphine.