



PLAIDOYER POUR LA PRISE EN COMPTE DES PARAMÈTRES DE CONCEPTION DANS LA RECHERCHE SUR LES INNOVATIONS EN COMPTABILITÉ DE GESTION

Maurice Gosselin, Pierre Mévellec

► **To cite this version:**

Maurice Gosselin, Pierre Mévellec. PLAIDOYER POUR LA PRISE EN COMPTE DES PARAMÈTRES DE CONCEPTION DANS LA RECHERCHE SUR LES INNOVATIONS EN COMPTABILITÉ DE GESTION. Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, France. pp.CD-Rom, 2003. <halshs-00582782>

HAL Id: halshs-00582782

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582782>

Submitted on 4 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.

***PLAIDOYER POUR LA PRISE EN
COMPTE DES PARAMÈTRES DE
CONCEPTION DANS LA
RECHERCHE SUR LES
INNOVATIONS EN COMPTABILITÉ
DE GESTION***

**MAURICE GOSSELIN
ÉCOLE DE COMPTABILITÉ
UNIVERSITÉ LAVAL
QUÉBEC, CANADA G1K 7P4
TEL: 418-656-5158
FAX: 418-656-2624**

COURRIEL: MAURICE.GOSSELIN@CTB.ULAVAL.CA

**PIERRE MEVELLEC
INSTITUT D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES
UNIVERSITÉ DE NANTES
NANTES, FRANCE TEL: 02 40 14 12 20
FAX: 02 40 74 61 83**

E-MAIL: PIERRE.MEVELLEC@IAE.UNIV-NANTES.FR

RÉSUMÉ

Les études de terrain ont pris leur envol il y a une vingtaine d'années, suite aux appels de R.S. Kaplan aux USA et de A. Hopwood en Europe. Dans le domaine des systèmes de coûts l'innovation que constitue l'ABC a nourri un intense courant de recherche. Les résultats des études portent essentiellement sur la diffusion, les déterminants de l'adoption et l'impact sur les résultats. Toutes ces recherches font abstraction du contenu des modèles implantés ou postulent leur homogénéité qu'ils soient ou non en accord avec le modèle canonique figé au tournant des années 90. Cette caractéristique, en contradiction avec toutes les observations initiales et actuelles, limite considérablement la portée des résultats. Ils ne permettent pas de progresser vers la connaissance de la place et du rôle des systèmes de coûts dans la vie des organisations. L'introduction de paramètres de conception dans ce champ de la recherche nous semble de nature à combler cette lacune. Mais la mise en œuvre de cette ambition suppose de renouveler, au moins en partie, les méthodes de recherche utilisées.

Mots clés : systèmes de coût, recherche de terrain, paramètres de conception, innovation, outil de gestion, ABC/M

Abstract

Field research in management accounting has emerged twenty years ago after the calls from R.S. Kaplan in the USA and A. Hopwood in Europe. In the area of cost management, the emergence of activity-based costing (ABC) has initiated an intensive research program in cost accounting. The research questions addressed in this program have focused essentially on the diffusion process for ABC, the determinants of the adoption and the influence of ABC implementation on performance. All these studies are based on the assumption that ABC systems are similar and correspond to the conventional ABC model that was developed in the early 1990s. This hypothesis contradicts initial and present observations. ABC implementations are not homogeneous. This assumption does not enable researchers to provide a better understanding of the way managers design, implement and use ABC systems. The development of a typology of ABC systems, based on design parameters, may help to improve this gap. However, this ambition implies that academics have to renew, at least partially, the research methods that are being used.

Key words: cost systems, field research, design parameters, management innovation, ABC/ABM

Au début des années 1980, suite à la publication de deux appels, l'un en Europe (Hopwood, 1983), l'autre aux USA (Kaplan, 1983) un vaste mouvement de recherches, dites de terrain, a pris corps en comptabilité de gestion. Plusieurs bilans ont déjà été établis (Shields, 1997 ; Luft, 1997 ; Lukka, Kasanen, 1996, Shields et Luft, 2001) à la fin des années 1990. Ils ont porté surtout sur une recension des thèmes abordés en comptabilité de gestion dans les articles publiés dans les principales revues académiques anglo-saxonnes. Nous conservons cette approche en y adjoignant une synthèse francophone de même nature (Gosselin et Pinet, 2002) et d'autres travaux qui nous ont semblé pertinents. L'objectif de cet article n'est pas de reprendre ces exercices mais de réexaminer ces travaux de recherche en montrant comment la recherche s'est structurée au début des années 1990 sur la base d'une hypothèse implicite d'homogénéité des systèmes ABC. Cette

orientation a totalement occulté le problème des paramètres de configuration des systèmes ABC, pourtant visibles dans les travaux initiaux, appauvrissant par-là même considérablement le contenu informatif des données obtenues par les différentes enquêtes. Ce choix méthodologique est de notre point de vue à la base de la non-réconciliation des deux appels lancés par R.S. Kaplan et A. Hopwood au début des années 80

Comme l'ont fait très justement remarquer Ahrens et Dent (1998), les deux appels lancés au début des années 80, s'ils avaient en commun l'intérêt pour le travail au plus près des pratiques, divergeaient fondamentalement quant à leurs objectifs. Pour Kaplan, et ses visées n'ont pas varié comme en témoigne son récent article (Kaplan, 1998), l'important est de repérer les pratiques innovantes et performantes mises en œuvre par les entreprises afin de les documenter, de les développer, de les partager et ensuite de les enseigner. Pour Hopwood, l'ambition est tout autre, il s'agit par l'analyse des pratiques comptables de comprendre comment la comptabilité de gestion s'insère dans la formation de la vie des organisations et comment elle lie celle-ci à l'environnement social dans lequel baigne l'organisation. Hopwood (1987) constitue un exemple clair de cette vision. Kaplan considère que l'objet de recherche est la conception et le développement des systèmes de production de l'information comptable et l'utilisation de celle-ci par les gestionnaires et ceci dans une perspective stratégique. Pour Hopwood, c'est la représentation comptable comme représentation spécifique de l'organisation et ses conséquences sur la vie de l'organisation qui doit être la préoccupation du chercheur.

Formulées ainsi les deux avenues de recherches esquissées au début des années 1980 ne semblent pas si éloignées. Certes l'ambition de Hopwood est plus vaste que celle de Kaplan. Ce dernier limite le champ d'intérêt de la recherche aux innovations porteuses de performances améliorées en matière de prise de décision et de rentabilité. Son collègue se place à un niveau plus général, c'est le système comptable comme représentation économique de la vie des organisations qui doit être au cœur des préoccupations de recherche, que cette représentation soit porteuse ou non d'une innovation, car quelle que soit sa nature elle participe à la vie des organisations.

Globalement, nous pouvons considérer que ces deux appels ont été entendus et que les études de terrain ont gagné en crédibilité au cours de ces vingt dernières années, surtout en Europe. Toutefois, aux Etats-Unis, les doctorants sont encore incités à éviter, du moins au début de leur carrière, ce type de recherche. Il nous apparaît intéressant d'essayer de voir comment les recherches entreprises se placent par rapport aux ambitions initiales qui viennent d'être rappelées. Revoir l'ensemble de la production en comptabilité de gestion est un objectif qui dépasse notre capacité d'investigation, nous avons donc restreint notre champ à un élément bien identifié des systèmes d'information comptable, le système de calcul de coûts. Notre questionnement porte sur le processus de développement des études sur les systèmes de coûts de revient depuis le milieu des années 1980, sur leur contenu, sur les méthodologies suivies et sur la production de connaissances qui en résulte. Ce domaine de la comptabilité de gestion a été retenu car il a connu des développements importants durant les dernières années du vingtième siècle, notamment avec

l'émergence de la comptabilité par activités.

Dans cet article nous montrons comment les différentes études s'organisent autour des ambitions initiales de Kaplan et d'Hopwood, sans parvenir à les réconcilier. Les systèmes de coûts restent encore, pour les chercheurs, des boîtes noires dont il importe de repérer les déterminants et les extrants. Systèmes, déterminants et extrants sont mis en relation, sans que les réglages internes comme les modalités de constitution des activités ou le périmètre comptable considéré, ne soient pris en considération. Il nous semble que cette lacune empêche à la fois d'établir des préconisations solides comme le souhaite Kaplan, et de fournir une base pertinente à la réflexion sur l'interaction entre la représentation comptable (locale et hiérarchisée) et son impact sur la vie de l'organisation dont parle Hopwood.

Après avoir brossé un tableau simplifié des recherches entreprises depuis 20 ans sous l'angle de la méthodologie de recherche, nous illustrons notre proposition par les résultats d'une enquête internationale, réalisée au Canada et en France, qui au lieu de partir d'une qualification *a priori* des systèmes de coûts s'intéresse plutôt à leurs paramètres de construction. Nous concluons sur l'indispensable évolution de la méthodologie de recherche sur les outils de gestion.

I L'existant

L'observation d'une rupture ou d'un phénomène supposé en constituer une, facilite la mise en évidence des caractéristiques des objets de recherche concernés. Nous intéressés aux systèmes de coûts, il nous semble que l'analyse de la recherche qui leur a été consacrée depuis l'émergence de l'approche par les activités dans le paysage professionnel et académique est particulièrement favorable à notre projet. La période 1985-2002 permet, en effet, à la fois l'observation d'une pratique qualifiée d'innovante et entrant de ce fait dans le champ prioritaire des encouragements de Kaplan et l'analyse comparée de l'impact de cette pratique sur les représentations des organisations ce qui nous amène sur le terrain privilégié par Hopwood.

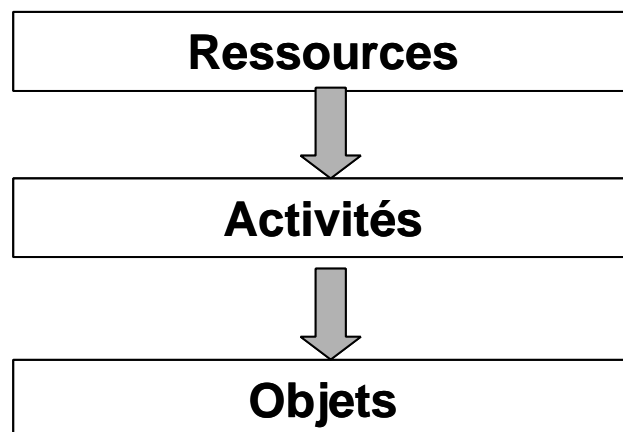
Phase 1 : Le renouveau de la comptabilité de gestion par l'approche par les activités.

Sans entrer ici dans les inévitables querelles de paternité ou d'antériorité, nous considérons que la publication de l'article de Miller et Vollmann (1985) *The Hidden factory* puis des deux ouvrages *Relevance Lost* de Kaplan et Johnson (1987) et *Cost management for Today's Advanced Manufacturing* par Berliner et Brimson (1987) sur l'initiative du CAM-I de même que les articles de Cooper (1987, 1988a, 1988b, 1989a, 1989b, 1989c) et de Shank et Govindarajan (1988) marquent l'arrivée sur la scène internationale de l'approche par les activités. Le succès des idées présentées est assez immédiat et dès 1991 dans tous les pays industrialisés, à l'exception du

Japon, des ouvrages locaux ayant intégré ces idées à l'analyse critique des pratiques utilisées sont publiés (Turney, 1991 ; O'Guin, 1991 ; Mevellec, 1990 ; Lorino, 1991 ; Mayer et Glaser, 1991 ; Boisvert, 1991).

La nouvelle approche issue de l'analyse, réalisée au sein du CAM-I¹, des pratiques innovantes de grandes entreprises internationales, repose sur une double ambition : calculer des coûts plus pertinents et en faciliter la gestion. A cet effet la notion de charges indirectes est remise en cause par une réflexion sur les causalités à l'œuvre, permettant d'en asseoir la maîtrise comme cela était déjà le cas pour les charges directes. L'analyse des causes fait ressortir que le produit ne peut plus être le seul lieu de gestion des coûts mais que celle-ci doit s'organiser au sein des activités, là où les ressources sont mises en œuvre, en fonction de la valeur attendue par le(s) client(s).

L'ensemble de la démarche est synthétisé et standardisé sous la plume des auteurs américains, Cooper, Kaplan et Turney, tout particulièrement. Le modèle standard ou canonique vient de naître. Il est représenté par un schéma (Figure 1) d'une extrême simplicité, gage d'une bonne communicabilité. Ce schéma repris et commenté, adapté mais jamais modifié est repris dans toutes les publications de 1991 puis dans les ouvrages pédagogiques qui vont suivre (Atkinson et al., 2001 ; Burlaud et Simon, 1993 ; Bouquin, 1997 ; Horngren et al., 1997).



¹ CAM-I: Computer Aided Manufacturing-International récemment renommé Consortium for Advanced Management-International

Figure 1 : Le modèle canonique

Pourtant l'analyse attentive des études de cas publiées permettait déjà de découvrir des adaptations locales et de voir se dessiner des architectures plus complexes et divergentes. Les « costs pools » et les « activity centers » américains où s'agrègent des natures de charges deviennent en France des centres de regroupement (Mévellec, 1990) ou des processus (Lorino, 1991) qui regroupent des activités. Cooper et al. (1992) (Figure 2a) parlent de centre d'activités, Turney utilise le terme de macro-activités qui ressemblent aux processus français, mais elles sont de nature fonctionnelle (figure 2b). En France les schémas montrent également des divergences sur la méthode de construction des activités. Elles sont internes à un centre de responsabilité (Mévellec, 1990) (Figure 2c), mais résultent de l'agrégation de tâches issues de divers centres de responsabilité (Lebas, 1992) (Figure 2d). S'inspirant de Turney, Lawson (1993) (Figure 2e) introduit la distinction entre les activités de soutien et les activités opérationnelles, formalisant les multiples niveaux de déversement possibles. Aux USA, l'ouvrage collectif (Cooper et al., 1992) consacré à l'illustration de la mise en œuvre de l'ABC fait ressortir des nuances de taille entre les applications (dont aucune ne couvre une organisation dans son ensemble) en particulier au stade de la construction des activités et de leurs déversements. Le modèle canonique, impliquant un déversement des activités de soutien sur les produits (AMD), voisine avec un modèle à 5 niveaux (Farall). Les activités construites sur la base de temps collectés dans de multiples départements ou services (Arco) cohabitent avec des processus de nature fonctionnelle (Steward et Company). Les objets de coûts sont divers (le produit, la livraison, le client, la famille de produits, le point de distribution, etc.) et n'ont pas toujours la même place dans le modèle (le produit précède le client, mais parfois la livraison précède le produit). Dès l'origine il apparaît que derrière le modèle canonique se cachent en réalité de multiples interprétations de l'architecture qui doit opérationnaliser le calcul des coûts à base d'activités. Ces variations sont masquées par les auteurs américains en faisant largement appel à la hiérarchie des inducteurs de coûts (unitaire, lot et soutien général) (Cooper et Kaplan, 1989) et à la séparation des activités à valeur ajoutée des activités sans valeur ajoutée (Berliner et Brimson, 1988). La notion de macro-activité ou de processus n'est jamais reprise dans les manuels pédagogiques. Elle est évoquée lors du passage de l'ABC à l'ABM (gestion des activités), mais sans que son utilisation soit envisagée lors du calcul de coût, conduisant à une séparation très rapide du calcul des coûts et de la gestion des coûts, alors que leur articulation au sein d'un modèle global constituait un des apports majeurs des travaux du CAM-I. Simultanément à la publication de ces ouvrages à vocation professionnelle et pédagogique se met en place la recherche académique.

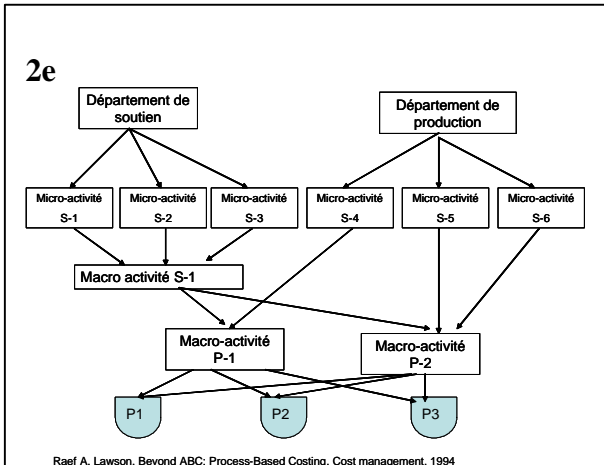
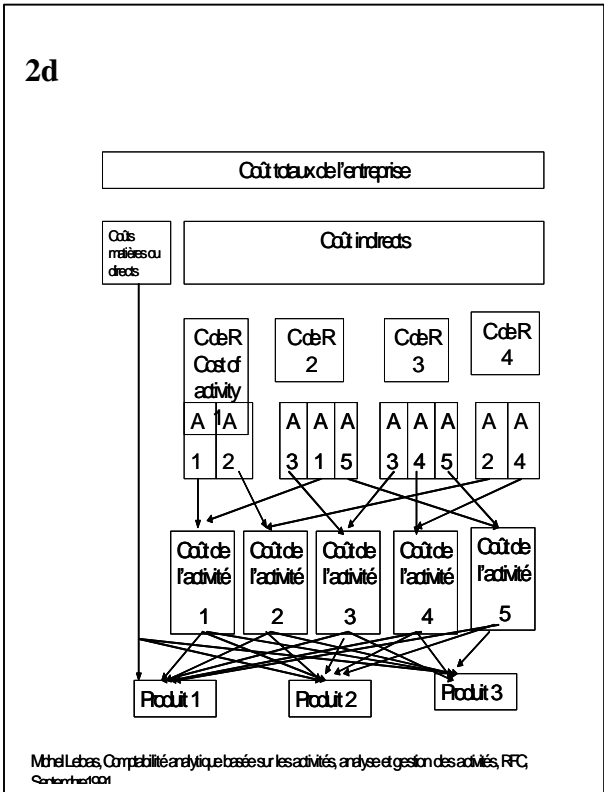
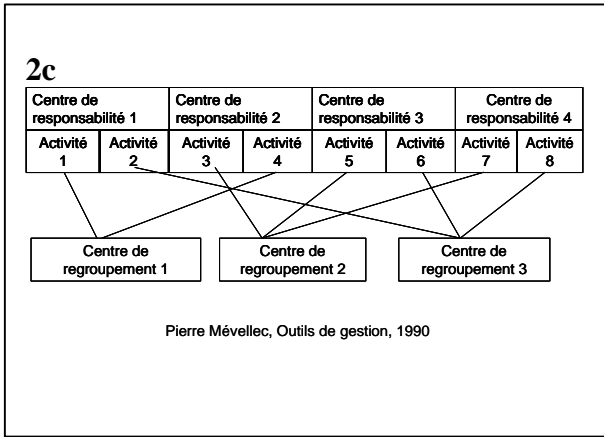
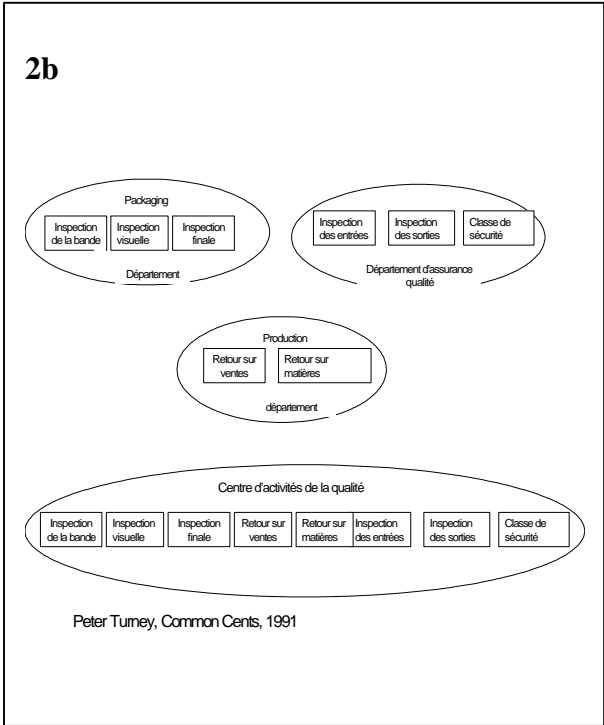
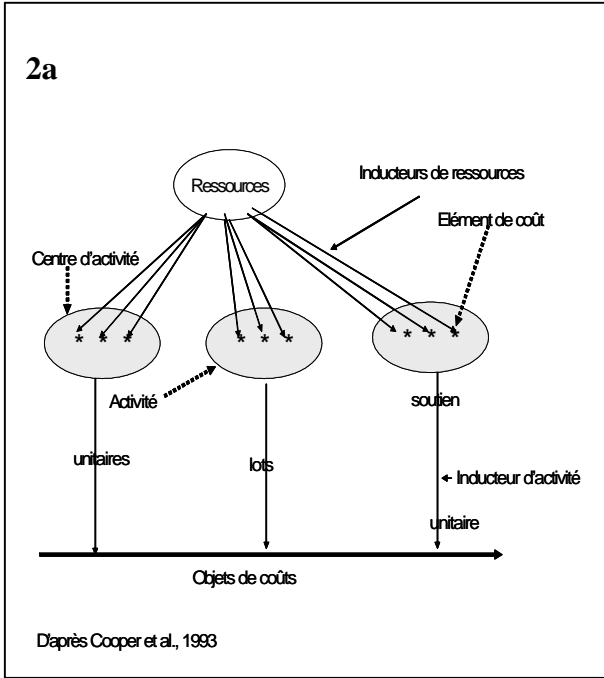


Figure 2 Exemples d'architectures de systèmes ABC présentés au début des années 90

Phase 2 : La recherche académique

Nous n'incluons pas dans ce thème la production d'études de cas de la fin des années 80 et du début des années 90 dans la mesure où leur vocation était fondamentalement pédagogique. Même si leur accumulation a servi de base à certains articles plus théoriques, elles ne sont pas réalisées dans une visée théorique mais descriptive et pédagogique, comme illustration des nouvelles pratiques qui se mettent en place sous le vocable d'ABC (Spicer, 1992).

Durant les années 1990, de nombreuses enquêtes ont été réalisées dans plusieurs pays pour évaluer dans quelle mesure les entreprises adoptent et mettent en œuvre la comptabilité par activités (Gosselin et Ouellet 1999). Ces études se sont intéressées à la détermination du taux d'adoption de l'ABC (Innes et Mitchell, 1991, 1995; Ask et Ax, 1992; Bright et al., 1992; Nicholls 1992; Armitage et Nicholson 1993; Drury et Tayles 1994; Lukka et Grunland 1996; Bjornenak, 1997; Gosselin, 1997, Innes et al., 2000), aux facteurs qui influencent la décision d'adopter et mettre en œuvre l'ABC (Anderson 1995, Bjornenak 1997; Gosselin 1997, Krumwiede 1998) et au succès de l'ABC (Shields 1995, Swenson 1995, Gowan et Klammer, 1997; Foster et Swenson, 1997). Dans toutes ces études, le système de comptabilité par activités n'est jamais le sujet de recherche. Les chercheurs se concentrent sur les facteurs entourant la démarche ABC sans jamais vraiment examiner la nature même du système ABC.

Ce qui nous intéresse ici ce sont les enquêtes multiples et variées qui vont tout au long des années 90 (Gosselin et Pinet, 2002) chercher à nous éclairer sur la diffusion, les conditions de succès, les déterminants et plus tardivement le processus d'implantation. Ces travaux ne sont pas les seuls, il en est d'autres qui abordent l'ABC sous l'angle de la critique (Johnson, 1992 : Noreen, 1991 ; Piper et Walley, 1990, 1991) contestant à la fois la nouveauté et les hypothèses sous-jacentes.

Le seul point commun entre ces deux courants, et il est d'importance, c'est l'acceptation du modèle canonique comme unique référence. Que l'on étudie l'ABC sur le terrain ou que l'on en fasse la critique, il s'agit du même modèle ABC (ressources-activités-objets) le passage de l'activité à l'objet se faisant par le biais d'un inducteur supposé porter une loi de causalité stricte.

Le consensus est tel que les chercheurs vont transformer les modèles ABC en boîtes noires dont l'exploration serait sans intérêt au regard des questions posées. Toute la recherche va se développer non sur la pratique de l'ABC mais sur le discours sur l'ABC sans que l'on sache jamais ce que cet acronyme cache de réalité technique et managériale.

Ce phénomène passe inaperçu, masqué par la nouveauté que représente la recherche-terrain. Les chercheurs, certes, restent dans leur bureau mais ils s'intéressent non plus à des modèles théoriques mais interrogent les praticiens pour produire une connaissance de l'état de l'art. Ils mettent en pratique les recommandations de Kaplan pour produire un substrat utile à la construction d'une connaissance scientifique : décrire, classer et mesurer. Mais curieusement l'objet de recherche n'est pas le modèle ABC, mais sa diffusion, son implantation, ses déterminants internes ou externes. On va tout savoir sur l'ABC sauf sa nature interne. Plusieurs explications peuvent être avancées face à cette unanimité. On étudie une innovation et une innovation est ce qui est nouveau pour le praticien interrogé (Rogers, 1995), quelle que soit la nature de cette nouveauté. L'ABC, comme tout système de coût, est un construit social et inaccessible comme toute réalité sociale. On ne peut donc le saisir qu'au travers du discours que tiennent les gestionnaires ou les contrôleurs de gestion sur lui. Pour en avoir une approche technique, il faudrait des études de cas, ce processus de recherche est trop coûteux en temps et encore peu valorisant alors que l'enquête offre la possibilité de déployer le savoir faire statistique exigé du courant de recherche dominant. Quel que soit le courant de recherche auquel on appartient, rien ne pousse à l'examen de la boîte noire.

L'absence d'intérêt pour la nature socio-technique de l'ABC est telle que l'étude de cas de référence publiée à la fin des années 90, celle d'Anderson (1995), qui nous explique par le menu le processus d'introduction et de diffusion de l'ABC chez GM, laisse totalement dans l'ombre les caractéristiques techniques de l'outil implanté !

Plus récemment, certains chercheurs se sont penchés sur l'évaluation du succès de la mise en œuvre de l'ABC et de son impact sur la performance (Shields, 1995 ; Swenson, 1995 ; Foster et Swenson, 1997 ; Kennedy et Affleck-Graves, 2001). Là encore la satisfaction des utilisateurs ou l'impact sur la performance financière, est mesurée sans se préoccuper de la structure de l'outil mis en place.

En prenant une comparaison avec le domaine médical, on se trouve plusieurs années après le début d'une innovation avec une fraction de la population à qui on a distribué un placebo (qui

utilise l'appellation ABC tout en pratiquant une méthode traditionnelle) et une fraction de la population qui a reçu un nouveau médicament avec des dosages variés (qui utilisent des systèmes ABC aux caractéristiques variées), sans que l'on ait un suivi des prescriptions! Cela n'empêche pas de faire des statistiques ni de tracer des courbes des guérisons ou rémissions.

Pour en revenir à nos deux précurseurs qui appelaient les chercheurs à aller sur le terrain, il faut bien se rendre à l'évidence que seul l'un d'entre eux a été entendu : Kaplan. Nous avons des réponses à la question du « What is going on here ? » par contre l'ambition d'Hopwood est encore à réaliser car nous sommes bien loin de savoir comment l'ABC a transformé la représentation économique des activités aussi bien pour les participants internes que pour les parties prenantes externes.

II L'outil et ses paramètres de conception

De la même manière que la médecine a réellement commencé à faire des progrès lorsqu'elle a substitué des analyses biologiques à l'interprétation des couleurs et des odeurs des humeurs du corps humain, il nous semble que le progrès dans la connaissance de la place et du rôle des systèmes de coûts dans les organisations passe par un changement de point de vue. Au lieu de construire la recherche sur le nom des outils ou leur perception, il faut la construire sur la structure de ceux-ci. De plus, en raison de l'ambiguïté du vocabulaire de gestion il est indispensable de recourir à l'entretien direct, en lieu et place du questionnaire administré par voie postale, pour la collecte des informations sur la structure.

Ce qui est en cause ici c'est l'hypothèse d'homogénéité des systèmes ABC, postulée par la majorité des recherches à un stade ou un autre. En interrogeant sur le nom de l'innovation, sans se préoccuper de la configuration spécifique que celle-ci a prise dans les différentes organisations interrogées, on fait l'hypothèse soit que la forme n'a aucune importance, soit que cette forme est unique et assimilable à la forme canonique (Mevellec, 2000). Ces deux explications nous semblent fallacieuses. Les recherches sur le comportement des acteurs dans les organisations ont montré combien celui-ci est sensible aux signaux émis par les outils, c'est d'ailleurs la base de toutes les démarches de pilotage. Mais les signaux eux-mêmes sont conditionnés par l'architecture qui leur a donné naissance. Un taux horaire direct simple ou un taux horaire chargé n'ont rien d'autre en commun que le nom : taux horaire. Interroger sur l'existence et l'utilisation de « taux horaires » n'apporte rien d'autre que de la confusion si les deux variétés sont présentes dans la population interrogée.

Il est urgent si l'on veut progresser dans la connaissance des systèmes de coûts comme représentation économique du fonctionnement des organisations de s'intéresser aux paramètres

de conception de ces systèmes. Cette connaissance est indispensable pour pouvoir faire une typologie des systèmes en place et en déduire une interprétation de la qualité de l'information produite elle-même nécessaire à l'interprétation des impacts sur le comportement des acteurs et sur la vie de l'organisation.

Le simple rappel de la littérature professionnelle du début des années 90 suffit à souligner combien les solutions techniques présentes sous l'appellation ABC sont différentes. Chaque cas est un cas singulier. Cette diversité n'a pas échappé aux chercheurs, Milkoff (1996) le souligne dans l'étude des 8 cas que comporte sa thèse, certains modèles utilisent la notion de processus, d'autres pas, certains sont partiels d'autres couvrent l'ensemble de l'organisation. Mevellec (1996) propose une typologie des systèmes ABC adossée à la typologie des entreprises industrielles utilisée par les économistes, standardisation, variété et réactivité, mais celle-ci ne s'enracine pas dans une analyse fine des paramètres de conception, elle relève plus de l'intuition. Seul, à notre connaissance Bertrand (2001) s'est interrogé sur les différentes modalités de construction des activités et des processus en essayant d'en tirer les conséquences sur le plan des représentations véhiculées. Ce type d'interrogation, vital pour la compréhension de la liaison (ou l'absence de liaison) entre l'ABC et l'ABM est absente des autres thèses relatives à l'ABC (Solle, 1994 ; Garot, 1995 ; Lacombe, 1997 ; Chanigrih, 1997; Gueye, 1997 ; Cluze, 2000 ; Godowsky, 2001) qui se préoccupent soit de la difficulté de la mise en place, soit de l'utilisation ou encore de la diffusion des systèmes ABC.

Une façon simple d'initier la carte des paramètres de conception consiste à reprendre à la fois les composantes du modèle canonique et les ambitions managériales des initiateurs de l'approche par les activités. Une première proposition dans ce sens a été faite par Mévellec (2003) en distinguant 9 paramètres reclassables en trois grandes catégories : paramètres spatiaux, paramètres humains, et paramètres logiques. Cette proposition a été récemment testée dans le cadre d'une enquête franco-canadienne dont on reprendra ci-après quelques résultats. Le tableau 1 présente quelques-unes des caractéristiques des organisations interrogées.

	Canada	France	Total
Nombre	18	24²	42
Grandes organisations	12	13	25
Moyennes organisations	4	6	10

² Il ne s'agit pas d'un sondage mais d'une enquête auprès de 41 organisations qui déclaraient faire de l'ABC. Pour des résultats plus complets voir Gosselin et Mévellec (2003) Une organisation a été visitée deux fois, celle-ci étant en cours de changement radical de modélisation lors de la première visite. Nous avons repris dans notre enquête l'ancien et le nouveau modèle.

Petites organisations	2	5	7
Industrie (manufacturier)	8	10	18
Services marchands	5	10	15
Services non marchands	5	4	9

Tableau 1: Composition de notre échantillon

Les paramètres spatiaux visent à fournir des repères essentiels à la construction de la représentation de l'organisation, représentation qui est l'ossature de tout système de coûts. Quel est le périmètre couvert par le système, une fonction, un établissement, une entité juridique, une structure indépendante des contraintes juridiques (interne ou non à un groupe) ? Parler de diffusion d'une innovation sans préciser le périmètre concerné conduit à des amalgames qui disqualifient les pourcentages annoncés. Quand les enquêtes annoncent des taux de diffusion, il y a confusion entre les applications qui ne portent que sur une fonction ou un établissement. On peut éventuellement se contenter d'une telle approximation en considérant que l'on cherche à mesurer la diffusion du concept. Au-delà de cet objectif restreint, toute interprétation devient délicate. Le tableau 2 indique que moins de la moitié (43%) des applications ABC concernent des organisations dans leur globalité. Bien que notre échantillon n'ait aucune prétention de représentativité, un tel pourcentage, relativise les chiffres publiés sur la diffusion, et plus encore interpelle les études faites sur les déterminants et les résultats des implantations de systèmes ABC.

Périmètre ABC	Canada	France	Total
Entreprise	7 (39%)	11 (46%)	18 (43%)
Établissement	7 (39%)	8 (33%)	15 (36%)
Fonction	4 (22%)	5 (21%)	9 (21%)
Total	18	24	42

Tableau 2 : Périmètre couvert par les systèmes ABC

Si on s'intéresse maintenant aux systèmes existants, il faut s'interroger sur la base retenue pour la modélisation du périmètre retenu, c'est-à-dire sur la notion d'activité. Comment est constituée cette maille d'analyse utilisée pour la collecte de l'information, sa structuration et son interprétation ? Quel est le périmètre de l'activité et comment ce périmètre est-il constitué ? S'il est très petit et très spécialisé, on se rapproche de la définition de l'opération et la frontière avec les systèmes de coûts directs devient ténue. Si elle est très large et relativement hétérogène, on est vraisemblablement proche de la définition des centres d'analyse, largement utilisés dans les systèmes de coûts complets traditionnels. Si l'activité est un regroupement de tâches, celles-ci appartiennent-elles au même centre de responsabilité ou à plusieurs centres. Ce point qui touche à la transversalité peut n'avoir que peu d'impact en matière de calcul de coût, mais il en aura en matière de gestion des coûts.

Là encore le tableau 3 confirme l'hétérogénéité des pratiques. Les enquêtes qui n'intègrent pas les modalités de construction des activités dans l'analyse des systèmes se trouvent démunies pour traiter de l'impact de l'ABC sur le management, sur le pouvoir, sur les autres politiques de l'entreprise. Par exemple, l'interaction avec la gestion des ressources humaines ne peut être correctement saisie si l'on n'a pas d'information sur la façon dont la construction des activités interagit avec l'enrichissement des tâches par l'accroissement de la polyvalence. N'y a-t-il pas une contradiction forte entre une analyse fine (de type taylorien) des tâches pour réaliser un calcul de coût précis et la recherche de la performance par l'amélioration de la polyvalence ?

Périmètre ABC	Tâches internes à un service	Tâches issues de services différents	Total
Entreprise	10 (38%)	8 (33%)	18 (36%)
Établissement	8 (33%)	12 (50%)	20 (42%)
Fonction	3 (29%)	4 (17%)	7 (22%)
Total	21	24	45 ³

Tableau 3 : Modalité de construction des activités

Toujours sur le plan spatial, combien de niveaux de déversement existe-t-il ? Le modèle canonique n'identifie que deux niveaux. Dans la pratique, de tels systèmes sont rares. Cooper et Kaplan (1997) en conviennent tardivement en imaginant trois niveaux successifs de complexité des systèmes de coûts. Cette divergence entre la pratique et le modèle canonique est telle que dans son glossaire, le CAM-I (2001) en vient à supprimer les notions de système à deux étages qui d'après lui « peut donner l'impression que l'ABC peut être réalisé aisément par une allocation simpliste en deux étapes, alors que les praticiens de l'ABC en sont venus à reconnaître qu'un système à plusieurs niveaux était nécessaire » La réalité nous semble toute autre. Une des architectures fréquemment rencontrée dans l'industrie est reproduite dans la figure 3.

³ Le total dépasse le nombre d'organisations visitées car 3 organisations ont déclaré avoir constitué les activités selon les 2 approches.

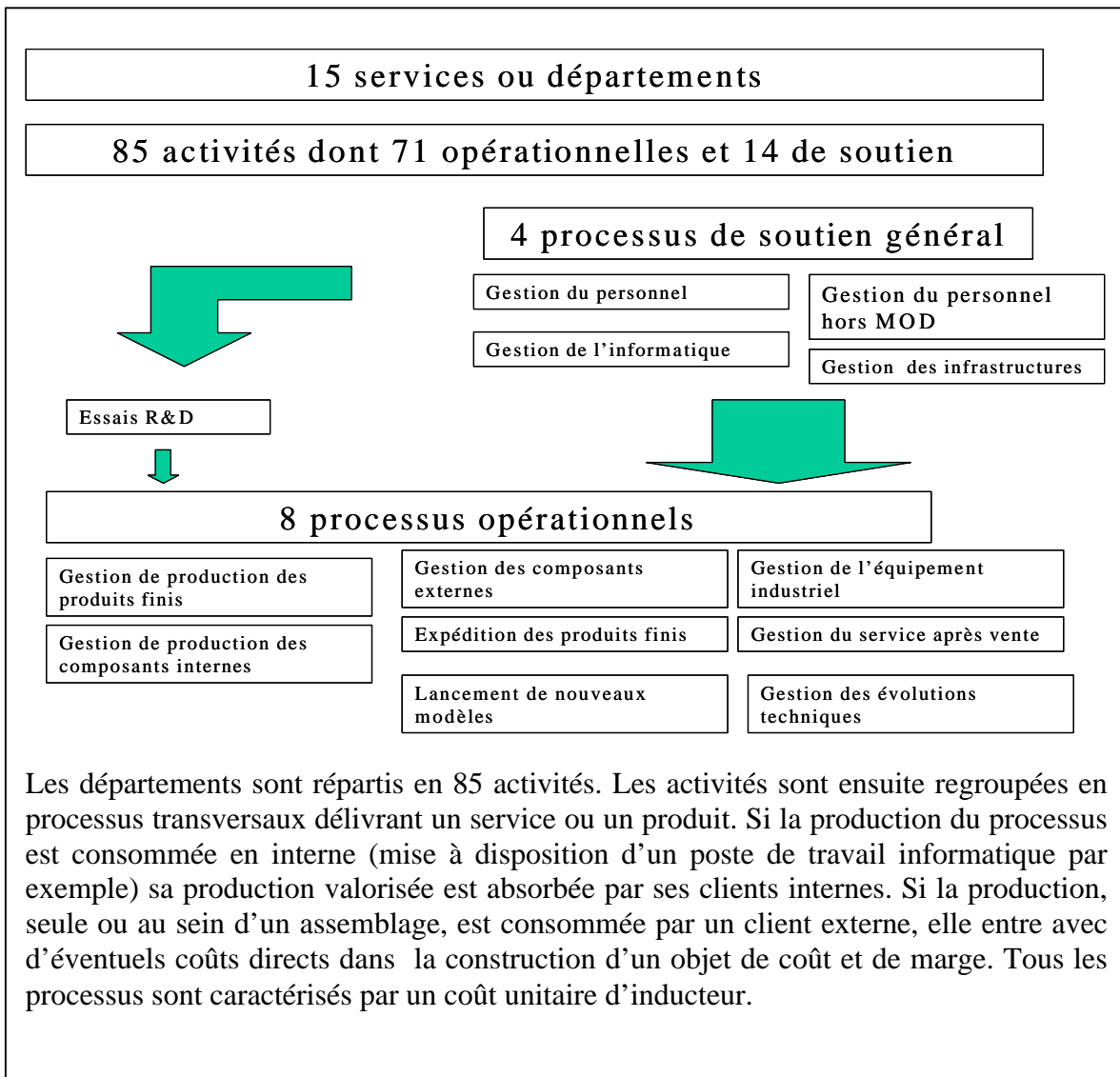


Figure 3 : Architecture ABC, représentative des pratiques dans l'industrie

Rares sont les organisations qui peuvent se conformer au modèle canonique. Se pose alors la question du nombre, des modalités et de l'objectif poursuivi par la structuration de ces niveaux

intermédiaires. De multiples voies sont empruntées par les organisations : simplification de la carte des activités par l'utilisation de la loi de Pareto, clarification de la place et du rôle des activités de soutien, reconstruction d'une vision fonctionnelle en réagrégeant des activités disséminées dans l'organisation (fonction qualité par exemple), visualisation de l'organisation sous forme de mini-chaînes de valeur délivrant des bouquets d'attributs valorisables par les clients internes ou externes. Le tableau 4 nous indique que 80% des modèles étudiés comportent des niveaux intermédiaires, autrement dit le modèle canonique ne concerne que 20% des cas.

Périmètre ABC	Sans regroupement	Activités similaires	Activités complémentaires	Total
Entreprise	5 (56%)	5 (31%)	9 (43%)	19 (41%)
Établissement	1 (11%)	8 (50%)	9 (43%)	18 (39%)
Fonction	3 (33%)	3 (19%)	3 (14%)	9 (20%)
Total	9	16	21	46

Tableau 4: Modalités de la simplification de la carte des activités

Lorsque le « processus » recouvre la reconstruction d'une fonction centrale, le nouveau modèle ne va-t-il pas pousser à une recentralisation du pouvoir alors que la politique, inspirée des expériences japonaises, visant l'amélioration de la performance conduisait à décentraliser les activités de soutien au plus près des opérationnels qui les nécessitaient ? A contrario, l'option pour des « processus » de type « mini chaîne valeur » engendre le besoin d'une coordination horizontale qui vient complexifier le modèle de pouvoir dans l'organisation.

On voit bien à travers ces exemples, les plus simples à détecter, comment des choix techniques qui se réalisent, le plus souvent, sans réflexion préalable vont participer à la transformation de l'organisation elle-même. Comment prétendre fournir une vision de la diffusion de l'ABC dans les organisations sans avoir le moindre élément pour faire ressortir ces variantes qui doivent avoir un impact considérable en terme de management et d'aide à la décision.

Les paramètres humains ne sont pas toujours ignorés, mais ils sont généralement considérés en relation avec le succès ou l'échec de l'implantation, le rôle de la direction a particulièrement été étudié (Anderson, 1995 ; Krumwiede, 1998 ; Shields et Young, 1989). D'autres aspects fondamentaux pour la qualité de l'information produite et pour l'appui potentiel du nouveau système à la gestion des coûts restent généralement dans l'ombre. Ils concernent en particulier les modalités de construction des mailles d'analyse (activités et éventuels regroupements), les relations avec la responsabilité comptable et la collecte de l'information (fiabilité). Ce dernier point, essentiel lorsque l'on s'interroge sur le potentiel d'aide à la décision n'est guère abordé. Il est vrai qu'il est largement lié à la définition des mailles d'analyses elles-mêmes. Des mailles d'analyse du type opération ou tâche conduisent à un suivi des temps individuels qui n'a rien à envier au taylorisme le plus pur avec les dérives que l'on connaît en matière de fiabilité de l'information. Des activités définies à partir d'un dictionnaire, sans que les opérationnels concernés ne s'y reconnaissent peuvent-elles modifier les pratiques de gestion ? Quelle influence

peut avoir la définition préalable des processus puis leur déclinaison en activités comparativement à la recherche des activités et leur structuration progressive en processus ? Autant de questions auxquelles il faut chercher à apporter des réponses si l'on veut comprendre l'interaction entre le système de coût et l'organisation qui l'abrite et de ce fait répondre à l'appel lancé par Hopwood durant les années 1980.

Les paramètres logiques ont été plus étudiés par les critiques théoriques que par les chercheurs de terrain. La recherche d'un support à l'action sur les coûts fait de l'identification des relations de causalité (Noreen, 1991) entre les inducteurs d'activités et les ressources consommées par l'activité un élément central de la démarche. Comme l'ont souligné certains auteurs comme (Mévellec, 1995 ; Alcouffe et Malleret, 2002), la terminologie est loin d'être standardisée. Le CAM-I (2001) qui vient de publier la troisième édition de son glossaire, tire la même conclusion « Le premier objectif de ce glossaire de terme ABC est d'unifier, de standardiser, et là où c'est nécessaire de développer un ensemble de termes relatifs à l'ABC » Un exemple parmi d'autre est fourni par la confusion entre inducteur d'activité et inducteur de coût, elle est telle que les pionniers en ont été réduits à proposer « inducteur de coût d'activité » (Cooper et Kaplan, 1997) pour identifier une des causes de coûts au niveau de l'activité. Mais ce qui semble plus important que le vocabulaire c'est l'ambiguïté sur le sens du terme, s'agit-il d'abord d'une mesure de production ou d'une base d'allocation ? La prédominance dans de nombreux modèles de la seconde acceptation (fort pourcentage des activités réparti sur la base des heures de main-d'œuvre directe ou du chiffre d'affaires) (Ravignon et al., 1998) conduit à des systèmes tout aussi arbitraires que les systèmes qu'ils sont supposés remplacer. On note que le glossaire du CAM-I n'est pas très rigoureux en la matière puisque l'inducteur d'activité mesure la demande qui s'adresse à une activité et non sa production, faisant implicitement l'hypothèse du plein emploi des ressources.

La traçabilité est une autre caractéristique importante de la logique de construction. Elle doit être claire entre les ressources et les activités mais également entre les activités et les objets. C'est là que la notion de niveaux de déversement évoquée plus haut prend tout son sens. Est-ce qu'une activité de soutien est intégrée au processus qu'elle soutient ? Est-elle intégrée à un processus général de soutien lequel est ventilé sur les différents processus soutenus ? Ou bien encore, pour respecter le modèle canonique, est-elle déversée directement sur les objets de coûts sur une base qui ignore la relation de causalité ? Il faut souligner ici le rôle non négligeable des progiciels spécialisés. Ces derniers sont tous construits sur la base du modèle canonique. Une dérogation par rapport à ce dernier conduit presque inévitablement à un appauvrissement du modèle personnalisé que l'organisation peut souhaiter mettre en place. Une adaptation est toujours possible mais à un coût élevé et des problèmes de mise à jour. On arrive à un résultat paradoxal, les entreprises les mieux dotées sur le plan informatique pour l'ABC sont rarement celles qui développent les modèles les plus pertinents. Comme l'équipement a tendance à se diffuser comme le montre le tableau 5, on peut craindre pour la personnalisation des modèles, gage indispensable de leur pertinence puisque plus de 50% des organisations visitées utilisent des

logiciels spécialisés.

Support informatique	Traditionnel adapté	Spécialisé	Excel/access	Sans	Total
Cas	7	23	9	3	42
Pourcentage	16,67%	54,76%	21,43%	7,14%	100,00%

Tableau 5: Supports informatiques utilisés

Enfin la traçabilité ne peut être séparée de la notion d'objet de coût puisque *in fine* les ressources se retrouvent concentrées sur des objets. Ne retenir qu'un seul objet, le produit par exemple nous ramène à une vision de coût complet traditionnel alors que l'identification de multiples objets complexifie l'organisation de la traçabilité mais éclaire d'un jour nouveau la performance économique.

Soulignons pour terminer que la référence implicite à une théorie de la valeur est également rendue visible par l'architecture du système de coûts. Si un seul objet, le produit, est identifié on peut dire qu'il n'y a pas de changement dans la vision du processus créateur de valeur (Lorino 1995) par l'entreprise. La valeur produite découle de la consommation de ressources (vision implicitement véhiculée par la représentation de la chaîne de valeur de Porter, dans laquelle les coûts s'additionnent tout au long de la flèche, dans le même sens que la flèche de la valeur) et est portée par un produit physique. Nous sommes dans une vision de coûts poussés. Si les objets sont multiples, matériels et immatériels, combinables dans des « systèmes d'offre » (Norman et Ramirez, 1992 et 1999) alors nous sommes implicitement passés à une vision beaucoup plus complexe de la valeur, portée par des attributs et co-construite dans l'échange et non en interne, les coûts sont tirés par la valeur. Dès lors le souci du détail dans le calcul des coûts devient secondaire, ce qui nous importe ce sont des périmètres d'analyse, les processus au sein desquels la réconciliation coût-valeur peut se faire. Et comme cette valeur n'est pas purement économique mais également portée par des caractéristiques comme la qualité ou le délai pour ne citer que les principaux, il devient évident que la définition de l'activité sur la seule base de l'input consommé, le temps humain, est une porte d'entrée insuffisante à la construction d'un système de coûts innovant, comme l'est toute définition de l'activité qui ne laisse aucune place à un arrangement différent des ressources. En effet, dans ce dernier cas on reste dans une pure logique de contrôle alors que la démarche d'analyse par les activités se voulait un pas vers une logique de pilotage.

III Orientations et perspectives

La relecture des premiers travaux sur l'ABC/M comme les résultats de notre enquête récente témoignent de l'hétérogénéité des systèmes développés par les organisations. Cette dimension, soulevée par les études de cas est restée ignorée des autres recherches de terrains conduites au cours de ces vingt dernières années et en limite considérablement la portée. Il n'entre pas dans notre projet de vouloir opposer une fois encore les recherches quantitatives qui se positionnent dans le courant positiviste aux recherches plus qualitatives, utilisant la méthode des cas, qui se positionnent dans le courant constructiviste. Ce que nous voulons souligner c'est qu'il y a place, entre et à côté de ces deux courants, pour un autre type de recherche qui les bonifierait tous deux. Il permettrait de réconcilier les deux dimensions, complémentaires de la recherche sur les outils de gestion, qui ont été esquissées par Kaplan et Hopwood au début des années 80.

Un outil de gestion vit toujours deux existences. La première qui vise à normer les comportements et la seconde qui consiste à créer et propager du savoir (Moisdon, 1998 ; David et al., 2000). Les besoins des organisations relativement à la seconde sont considérables et en perpétuelle reformulation. C'est cette dernière qui ouvre les opportunités au conseil en innovation de gestion. La première résulte de l'adoption et, le plus souvent, de l'informatisation d'une forme spécifique de l'outil, plus ou moins proche de la forme canonique qui s'est dégagée des premières expérimentations. La recherche doit envisager ces deux faces de l'outil de gestion (les systèmes de coûts à base d'activités pour notre propos) si elle ambitionne de dépasser à la fois le cas singulier et les généralisations trop approximatives. Pour cela elle doit comprendre comment le jeu des acteurs reformule l'outil en jouant sur ses paramètres de conception.

L'analyse d'activités est sans conteste un moyen de création de savoir au sein des organisations, et l'ABC un moyen de diffuser ce potentiel de savoir. Ce que l'on constate par l'analyse des recherches disponibles c'est qu'elles ont mis en lumière la première face de l'outil ABC par des études de cas (fin des années 80), éclairant d'un jour nouveau l'économie de la complexité des organisations. Les recherches qualifiées de « terrain » qui ont suivi (depuis le début des années 90) ne se sont guère penchées sur les modalités par lesquelles ce potentiel produisait le savoir local dans son interaction avec l'organisation et ses composantes. Elles se sont quasi exclusivement focalisées sur les différentes facettes de la diffusion de ce potentiel.

Globalement cela correspond à la direction de recherche suggérée par Kaplan. Par contre tout ou presque reste à faire pour répondre à l'interrogation d'Hopwood sur le rôle et la place des systèmes de coûts dans la vie des organisations, ce qui suppose d'en savoir un peu plus sur la façon dont le potentiel de savoir représenté par l'outil ABC a été acclimaté par les organisations qui l'ont adopté.

Pendant la même période, en France, plusieurs thèses, faisant une large place à l'étude de cas ont été soutenues (Solle, 1994 ; Garot, 1995 ; Lacombe, 1997 ; Chanigrih, 1997 ; Gueye, 1997 ; Cluze, 2000 ; Godowsky, 2001). Quelques études sur la diffusion ont également été réalisées (De

la Villarmois et Tondeur, 1995 ; Bescos et Cauvin, 2000 ; Alcouffe, 2002).

Mais l'enrichissement mutuel entre les deux courants de recherche (études de cas et analyse statistiques) reste faible. Il reste faible vraisemblablement parce que comme le notaient Malo et Teller (1999) : « on note un déplacement d'intérêt des outils à un travail sur les principes ou les théories qui fondent les pratiques. Dans une perspective positiviste on interprète la manière dont les acteurs organisationnels utilisent les techniques comptables. Dans une optique comportementale on se fonde sur les caractéristiques des utilisateurs et sur les relations interindividuelles pour comprendre la diffusion et les modalités d'utilisation des techniques comptables »

L'absence d'intérêt pour les outils a laissé en friche pendant dix ans toutes les informations produites par les études de cas. Mais ce désintérêt pour l'outil n'explique pas à lui seul ce manque de communication. Les conclusions d'une étude de cas fournissent rarement des hypothèses suffisamment robustes pour servir de base à une recherche par questionnaire postal. Inversement un résultat inattendu dans une étude quantitative sur grand échantillon ne peut qu'exceptionnellement être éclairé par une seule étude de cas.

C'est en ce sens qu'il nous paraît avoir de la place pour un nouveau type de recherche à la fois centré sur l'outil et sa structure et faisant le pont entre les études de cas singulières et les généralisations hâtives des enquêtes statistiques.

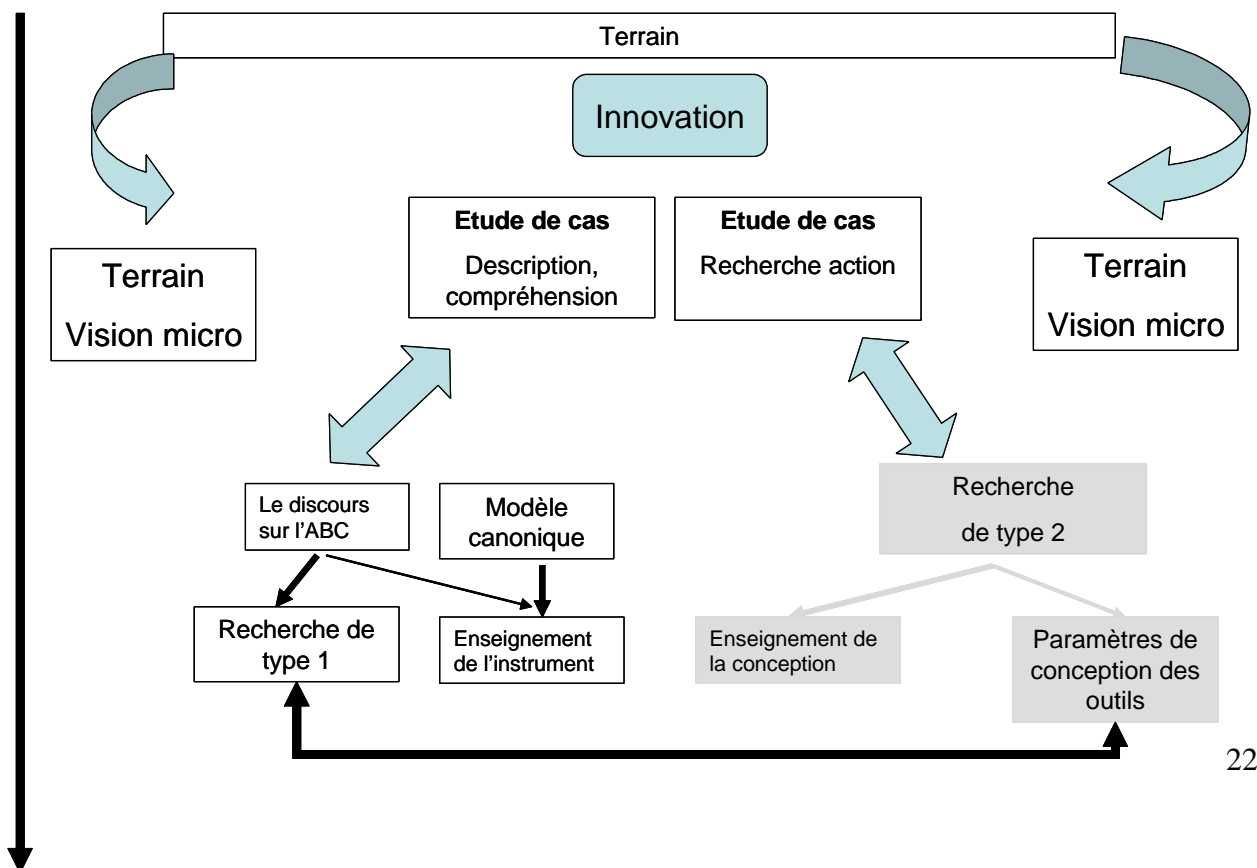


Figure 4 : L'articulation des types de recherches sur l'innovation en gestion

Volontairement simplificateur, ce schéma de synthèse (Figure 4) fait apparaître une branche non explorée, issue du tronc commun que constituent les incontournables études de cas initiales.

Fort d'un modèle canonique, l'enseignement s'organise sur la base d'une vision statique de l'outil innovant. Son enseignement s'ajoute à celui des autres outils, avec le même type de supports pédagogiques, l'essentiel est dans la mécanique de l'outil.

La recherche de type 1 repose sur une hypothèse implicite forte, le nom de l'innovation suffit à véhiculer toute l'information sur cette innovation. La recherche peut alors, d'une part s'appuyer sur un simple déclaratif relativement à la présence de cette innovation et d'autre part se concentrer sur tout ce qui n'est pas interne au modèle. On peut dire que globalement les recherches, autres que les études de cas, entreprises jusqu'à ce jour sur les systèmes de coûts relèvent de ce courant de recherche. La méthodologie de base est constituée par l'analyse statistique de données collectées par questionnaires postaux.

Les recherches de type 2 en se focalisant sur la structure de l'outil réorientent enseignement et recherche. L'enseignement se focalise sur la modélisation des organisations et sa traduction en outils de gestion par la combinaison des paramètres qui ont été repérés dans les études de cas. Le matériel pédagogique est renouvelé en conséquence en donnant la première place à la connaissance de l'organisation et à son fonctionnement et non au calcul.

Les recherches débouchent sur la mise en évidence d'invariants (Saval et Zardet, 1995) que sont les paramètres de conception qui permettent la mise en place effective de l'outil. Les recherches de type 2 sont encore à construire. Elles partent du postulat que la forme de l'innovation n'est jamais connue *a priori*, mais que c'est son insertion dans une organisation qui lui donne sa configuration opérationnelle. Ceci interdit l'enquête postale comme mode de collecte de données en raison des biais sémantiques inévitables d'une organisation à l'autre et d'un répondant à l'autre. L'entretien approfondi, en face à face et portant sur les paramètres de conception et non sur une appellation générique, permet d'esquisser des familles de pratiques résultant du déploiement des idées d'origine. L'entretien en face à face est aussi l'occasion de s'interroger sur les interactions entre les paramètres de conception et l'organisation comme contrainte et comme résultat de l'implantation. On commence alors à répondre aux interrogations formulées il y a vingt ans par A. Hopwood. C'est aussi l'occasion de mesurer l'importance de l'ambiguïté du vocabulaire de gestion, tout particulièrement en matière d'innovation. L'ambiguïté n'est jamais entièrement levée (Gosselin et Mévellec, 2003), et notre enquête en témoigne (voir l'encadré qui suit), mais en travaillant au niveau des composants de l'outil et non au niveau global nous quittons le domaine de la boîte noire et nous nous donnons les moyens de réaliser des recherches de type 1 plus enrichissantes.

Cette proposition n'est ni nouvelle ni spécifique à notre champ. Plusieurs auteurs ont déjà suggéré la multiplication des études de cas comme base de validation externe (Yin, 1994) ou comme support à la construction de théorie à partir du terrain (Eisenhardt, 1989), Dans d'autres disciplines, tout spécialement les sciences de l'ingénieur, il y a longtemps que se sont mises en place des structures de coopération permettant une mutualisation rapide des connaissances dans les champs émergents (Groupes de Recherche et Réseaux Thématiques Pluridisciplinaires du CNRS)

Un exemple banal mais ô combien important de cette ambiguïté nous est fournie par les termes inducteurs d'activité et inducteurs de coûts. Le modèle canonique définit l'inducteur d'activité comme la cause des coûts de la consommation de ressources par l'activité et comme support à la répartition des coûts de l'activité sur les objets qui la consomment. L'inducteur de coût est une cause de consommation de ressources qui détériore la performance de l'activité. C'est fondamentalement un support pour la gestion de l'activité et en aucun cas pour la répartition des coûts de l'activité sur les objets. Nous avons pu constater que dans certains cas une seule notion était utilisée, celle

d'inducteur de coût. Dans d'autres cas, l'inducteur d'activité disparaissait au stade des regroupements d'activités pour laisser la place à l'inducteur de coût. Quelques organisations utilisent les deux termes dans le sens du modèle canonique. Enfin plusieurs organisations n'utilisent aucun de ces termes mais leur préfèrent ceux de générateur, de facteur de causalité, etc.. Il ressort de l'analyse de nos 42 questionnaires remplis à l'occasion d'entretiens en face à face mais pas face à un seul enquêteur, que des ambiguïtés subsistent malgré les précautions prises. On peut aisément imaginer le flou de l'information collectée sur la base d'un simple questionnaire.

Si nos collègues ont senti ce besoin de structurer la mutualisation de la production de connaissances c'est que le passage des résultats du chercheur isolé à la production de connaissances nouvelles pour la discipline est devenue trop coûteuse en ressources et en temps. Nous pensons qu'il est urgent de favoriser ce type d'action dans notre champ de recherche si l'on veut progresser plus rapidement et plus sereinement. Essayons d'illustrer les bénéfices que nous aurions pu tirer de la mise en évidence précoce (1992-1993) des paramètres de conception des systèmes ABC

Les enquêtes sur la diffusion en auraient été modifiées. Que signifie un taux de diffusion sans indication de périmètre ? Quelle information tire-t-on du fait qu'un important pourcentage d'entreprises ayant déclaré adopter l'ABC en 1994 déclare en 1999 l'avoir abandonné (Innes et al., 2000) si l'on ne sait rien du périmètre concerné ? Il faut pourtant rendre justice à Innes et al. (2000), leur article donne cette information, mais elle n'est jamais reprise par les auteurs qui parlent de diffusion et qui se réfèrent toujours au résultat qui amalgame les systèmes uniques à périmètres variables et les systèmes parallèles aux mêmes périmètres variables. L'enquête de 1994 fait ressortir un taux d'utilisation de l'ABC comme système unique et global de l'ordre de 1%, c'est aussi le résultat de l'enquête française de Bescos et Cauvin (2000). Mais dans les deux cas le nombre des cas est si faible (quelques unités) que leur signification statistique est contestable. Mais on peut penser que le fait de souligner l'importance du périmètre aurait fait émerger plus tôt les enquêtes sur le processus d'adoption qui ne sont apparues qu'à la fin des années 90 (Gosselin, 1997 ; Krumwiede, 1998)

Les études sur le changement de système de coûts font état de résistance de la part des acteurs (Argyris et Kaplan, 1994) et de l'importance du soutien de la direction. En cas d'échec de l'implantation, ces deux facteurs sont des variables explicatives significatives, mais qu'en est-il en cas de « succès » ? La résistance au changement s'est traduit par exemple par une dérive dans la définition des activités, proche sinon identiques aux services existants et par l'absence de vue transversale de l'organisation, ou encore par l'abondance d'activités du type « management du service », de « conduite de réunions », etc. Que signifie dans ces cas le soutien de la direction et quel type d'ABC a-t-on mis en place ?

Les caractéristiques organisationnelles sont des facteurs explicatifs repérés dans les études sur les processus d'implantation. Une structure bureaucratique est plus favorable qu'une structure organique à l'implantation de l'ABC (Gosselin , 1997). Mais si cet ABC repose sur une définition des activités proche de l'opération et qu'il n'existe qu'un objet de coût, le produit ou service, alors ne s'agit-il pas plutôt d'une implantation de coût direct déguisé ? Inversement dans la structure organique si le modèle envisagé est de type processus transversal, même non abouti, n'est-il pas plus innovant et porteur de nouvelles logiques de gestion ? Même inachevé, le modèle ABC n'est-il pas un succès ?

Des travaux tentent de faire le lien entre l'adoption de l'ABC et les performances (Kennedy et Affleck-Graves, 2001). Là encore, en supposant que la recherche d'une telle relation soit pertinente, ne pas tenir compte des paramètres de conception comme les modalités d'affichage des nouvelles informations, la qualité de la causalité, la nature des objets de coûts, la capacité des activités ou des processus à rejoindre les attributs de valeur, etc. c'est se priver de nombreuses variables intéressantes.

Enfin, l'ABC trouve sa justification dans l'ABM, or il apparaît que les organisations ayant réussi le passage de l'un à l'autre sont rares. Ceci a été repéré par des études statistiques qui montrent que la liaison entre l'ABC et les autres outils de gestion est faible. Quelle hypothèse peut-on émettre face à un tel résultat issu d'une enquête statistique ? Nous avons nous-mêmes retrouvé un résultat similaire dans notre enquête. Seules 8 et 9 entreprises pratiquent respectivement l'analyse de la valeur et la gestion de la qualité en liaison avec l'analyse des activités. Aucune ne fait le lien avec le juste à temps (Tableau 6). Mais ce qui est intéressant à souligner c'est que celles qui font de l'analyse de la valeur définissent les activités de manière différente de celles qui font de la gestion de la qualité. Pour les premières, les activités sont internes à un service (pas de transversalité) pour les secondes, par contre, l'activité est un regroupement de tâches venant de différents services (transversalité en accord avec la nouvelle version de l'ISO 2000). Ce nouvel exemple souligne combien un travail sur les paramètres de conception est de nature à enrichir les enquêtes postales dont l'intérêt non seulement subsiste mais se trouve bonifié du fait de la qualité des hypothèses qui peuvent maintenant être testées.

Liens avec les autres outils de gestion	PAYS		
	Canada	France	TOTAL
	1	2	3
Système de rémunération	5.60%	8.30%	7.10%
	3	5	8
Analyse de la valeur	16.70%	20.80%	19.00%
	0	0	0
Juste à temps	0.00%	0.00%	0.00%
	4	5	9
Qualité totale	22.20%	20.80%	21.40%
	2	4	6
Gestion de la capacité	11.10%	16.70%	14.30%
	3	3	6
Autres	16.70%	12.50%	14.30%
Total	18	24	42
Total	100.00%	100.00%	100.00%

Toutes les lignes sont indépendantes et les pourcentages, calculé par rapport au même total, ne sont pas additifs

Tableau 6 : Lien entre l'ABC et les autres outils de gestion

Conclusion et perspectives

Les recherches de terrain sur l'ABC existent. Nous disposons d'études de cas complètes, de recherches interventions et d'enquêtes par échantillonnage. Mais nous devons reconnaître que nous n'avons pas beaucoup progressé depuis l'émergence de cette innovation dans notre compréhension de la place et du rôle des systèmes de coûts et/ou de leurs mutations dans la vie des organisations. Notre recherche sur les outils de gestion reste implicitement calée sur l'hypothèse de neutralité de leur configuration, bien que spécifique à chaque organisation. Ceci nous conduit à des recherches qui portent sur le discours sur les outils et non sur les outils eux-mêmes ou sur des configurations spécifiques. Pour aller plus loin il nous faut intégrer dans notre programme de recherche l'analyse des paramètres de configuration (Mévellec, 2003). Ceux-ci sont nombreux et doivent faire l'objet d'une cartographie de base, suffisamment fine pour détecter des comportements, des choix théoriques, des ambitions managériales sans tomber dans le pointillisme qui interdirait toute ambition théorisante. L'exemple des systèmes de coûts et de la mise en place de l'ABC que nous avons illustré par une enquête internationale laisse entrevoir la richesse d'une telle démarche. Nous pensons qu'au-delà des systèmes de coûts, la prise en compte des paramètres de configuration est indispensable à l'étude de tous les outils de gestion.

Le problème du périmètre, de la définition de l'information de base, de son cheminement, de son agrégation éventuelle, de sa périodicité, des modalités de collecte, de sa cohérence stratégique, etc. sont tout aussi importants à considérer quand on étudie les indicateurs de performance, les tableaux de bord, la gestion sans budget ou la méthode de choix d'investissement.

Une telle ambition appelle inévitablement de nouvelles méthodologies de recherche ou plus exactement de nouvelles pratiques de méthodologies connues en y intégrant une dimension plus active de mutualisation rapide des résultats. C'est le chantier qu'il nous faut maintenant ouvrir.

Bibliographie

ANDERSON S. W. (1995).” «A Framework for Assessing Cost Management System Changes : The Case of Activity-based Costing Implementation at General Motors 1986-1993». *Journal of Management Accounting Research* 7: 1-51.

AHRENS T. AND J.T. DENT.(1998) «Accounting and Organizations: Realizing the Richness of Field Research»; *Journal of Management Accounting Research*, 10:1-40.

ALCOUFFE S. (2002) « *La diffusion de l'ABC en France : une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations*», Actes du 23^e congrès de l'Association française de comptabilité, Toulouse, mai 2002.

ALCOUFFE S. et V. MALLERET (2002). « Les fondements conceptuels de l'ABC « à la française ». Actes du 23^e congrès de l'Association française de comptabilité, Toulouse, mai 2002.

ARGYRIS C. et R.S. KAPLAN (1994) , «Implementing new knowledge: the case of activity based costing» *Accounting Horizons* 8: 83-105.

ARMITAGE et NICHOLSON (1993). «*La Comptabilité par activités*», Documents Enjeux de la Comptabilité de Management, n^o.3, La Société des Comptables en Management du Canada.

ASK U. AND C. AX (1992). “«*Trends in the Development of Product Costing Practices and Techniques - A Survey of the Swedish Manufacturing Industry*» The 15th Annual Congress of

the European Accounting Association, Madrid, Spain April 22-24 1992.

ATKINSON A., R. BANKER, R. S. KAPLAN, M. YOUNG (2002). *Management Accounting*, , Prentice-Hall, Englewoods Cliffs 3 rd Edition.

BERLINER C. AND J. BRIMSON, (1988) *Cost management for Today's Advanced Manufacturing*, Harvard Business Press, Boston.

BERTRAND T. (2001) « Difficultés d'implantation des dispositifs ABC/ABM Contribution à la constitution de savoirs actionnables à partir d'une recherche intervention », Thèse Nantes.

BESCOS P-L et E Cauvin « L'ABC/ABM : où en est-on actuellement ? », *Echanges* (DFCG), n° 168, juillet 2000

BJORNENAK T. (1997). «Diffusion and Accounting: The Case of ABCM in Norway». *Management Accounting Research* 8 No.1: 3-17.

BOISVERT H. (1991).*Le contrôle de gestion*, ERPI, Montréal.

BOUQUIN H. (1997). *Comptabilité de gestion*. Sirey, Paris:. 2^e édition.

BOONS A. A., H.J.E. ROBERTS AND F. A. ROOZEN (1992). « Contrasting Activity-Based Costing with the German/Dutch Cost Pool Method ». *Management Accounting Research* 3 (June): 97-117.

BRIGHT J., R. E. DAVIES, C.A. DOWNES and R. C. SWEETING (1992), «The deployment of Costing Techniques and Practices: a UK Study». *Management Accounting Research* Vol.3: 201-211.

BURLAUD A, et C. SIMON 2000. *Coûts, contrôle*, 2^e édition., Vuibert, Paris.

CHANEGRIH T. [1997], « Influence du diagnostic de crise des systèmes de coûts sur la mise en place de la méthode ABC », Thèse de doctorat , Caen.

CLUZE G. [2000], « Proposition d'un outil de gestion fondé sur la méthode ABC, une expérimentation dans un établissement de soin privé », Thèse de doctorat, Lyon

COOPER R. (1987) «Does Your Company Need a New Cost System? » *Journal of Cost Management* (Summer): 43-51.

_____ (1988a) «The Rise of Activity-Based Costing-Part One: What is an ABC System? » *Journal of Cost Management* 2 (Summer): 45-9.

_____ (1988b). «The Rise of Activity-Based Costing-Part Two: When Do I Need an ABC System? » *Journal of Cost Management* 2 (Fall): 41-8.

_____ (1989a). «The Rise of Activity-Based Costing-Part Three: How many Cost Drivers Do

- You Need and, How You Select Them? ». *Journal of Cost Management* 3 (Winter): 34-46.
- _____ (1989b). «The Rise of Activity-Based Costing-Part Four: What do ABC System Look Like? » *Journal of Cost Management* 3 (Spring): 38-49.
- _____ (1989c). «You need a New Cost System When. » *Harvard Business Review* (January-February): 77-82.
- COOPER R., R.S. KAPLAN, L.S. MAISEL, E. MORISSEY ET R.M. OEHM. (1993) *ABC: Implementing Activity based cost management: Moving from analysis to practice*, IMA, Montvale NJ.
- COOPER R. AND R.S. KAPLAN,(1997) *Costs and Effects*, Harvard Business Press, Boston
- DAVID A., HATCHUEL A., LAUFER R. et co-auteurs [2000], *Les nouvelles fondations des sciences de gestion* , Viubert (avec le concours de la FNEGE).
- DE LA VILLARMOIS O. TONDEUR H (1996) « L'ABC en France : les déterminants de la mise en place » *revue Échanges* n° 125
- DRURY C. et M. TAYLES 1994. «Product Costing in UK Manufacturing Organisations ». *European Accounting Review* Vol 3 : 443-469.
- EISENHARDT K. M. (1989) «Building Theories from Case Study Research», *Academy of Management review*, n°14: 532-550.
- FOSTER G. et D. SWENSON (1997), «Measuring the Success of Activity-based Costing Management and its Determinants», *Journal of Management Accounting Research* 9 : 109-141.
- GARROT T. [1995], « Le management des activités en milieu hospitalier pour un contrôle de gestion intégré », Thèse de doctorat, Nice.
- GODOWSKY (2001) Apport de la comptabilité par les activités à la diversification du risque global bancaire, thèse Aix-en-Provence, 2001.
- GOSSELIN M. (1997). «The Effect of strategy and Organizational structure on the Adoption and Implementation of Activity-based Costing ». *Accounting, Organizations and Society* 22 (2): 105-122.
- GOSSELIN M. et PINET C.(2002) « Dix ans de recherches empiriques sur la comptabilité par activités : état de la situation actuelle et perspectives », *Comptabilité Contrôle Audit* Tome 8 vol 2 : 127-146.
- GOSSELIN M. et MEVELLEC P. « Development of a taxonomy of activity based cost management » Document de travail, Université Laval 2003.
- GUEYE M. [1997], « Contribution à la réflexion sur la mise en place d'outils d'analyse et de gestion adaptés au contexte actuel des entreprises- L'approche par les activités et processus »,

Thèse de doctorat Paris.

- HOPWOOD A. (1983) «On trying to study accounting in the context in which it operates»; *Accounting, Organizations and Society*, 8: 287-305.
- HOPWOOD A. (1987) «The Archaeology of Accounting Systems». *Accounting, Organizations and Society* 12 (3): 207-234.
- HORNGREN C.T., G. FOSTER ET S. DATAR (1997) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 9e Édition, Prentice Hall. Englewood Cliffs.
- INNES J. et F. MITCHELL (1991) «ABC : A Survey of CIMA Members», *Management Accounting* (GB), October
- INNES J. et F. MITCHELL (1995) « A Survey of Activity-Based Costing in U.K.s largest Companies », *Management Accounting Research* 6: 137-153.
- INNES J. et al (2001) «Activity-Based Costing in U.K.s largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results», *Management Accounting Research* vol 11 : 349-362.
- JOHNSON T AND R.S. KAPLAN (1987) *Relevance Lost: Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business Press, Boston
- JOHNSON H.T. 1992. «It's Time to Stop Overselling ABC». *Management Accounting*, (September): 26-35.
- KAPLAN R.S.,(1983) «Measuring manufacturing performance: a new challenge for management accounting research», *The Accounting Review*, 686-705.
- KAPLAN R.S.,(1986) «The role of empirical research in management accounting», *Accounting, Organizations and Society* 11: 429-452.
- KAPLAN R.S. (1998) «Innovation Action Research: Creating the New management Theory and Practice», *Journal of Management Accounting Research* 10: 89-118.
- KENNEDY T. ET J. AFFLECK-GRAVES (2001). «The impact of Activity based costing techniques on Firm performance», *Journal of Management Accounting Research* vol 1 13
- KRUMWIEDE K.P. (1998) «The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors», *Journal of Management Accounting Research* 10:239-277.
- LACOMBE I. [1997], « Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le monde des services : applications dans un cadre multinational », Thèse de doctorat Paris
- LAWSON R. (1994), «Beyond ABC: process costing» *Journal of Cost Management*, Fall: 33-43.
- LEBAS M.(1991) « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des

activités », *Revue Française de Comptabilité*, septembre

- LUFT J. (1997) «Long-Term Change in Management Accounting: Perspectives from Historical Research», *Journal of Management Accounting Research* 9: 199-216.
- LUFT, J., et M.D. SHIELDS 2001. «Forthcoming. Mapping management accounting: Making structural models from theory-based empirical research». Working paper.
- LUKKA K. et E. KASANEN (1996) « Is accounting a global or a local discipline ? Evidence from major research journals»; *Accounting, Organizations and Society* 21: 755-773.
- LORINO P. (1991) *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod, Paris.
- LORINO P. [1995b], « Le déploiement de la valeur par les processus.», *Revue Française de Gestion* n°104 juin-juillet-août p 55 à 71.
- McGOWAN A.T. et KLAMMER P. [1997], « Satisfaction with Activity-based Cost management implementation », *Journal of Management Accounting Research* volume 9 p217-238.
- MALO J-L. et TELLER R. (1999) « 20 ans de thèses en comptabilité et contrôle » *Comptabilité, Contrôle Audit*, Numéro spécial, 155-164.
- MAYER R. UND H. GLASER,(1991) «Die prozesskostenrechnung als controllinginstrument, Pro und Contra»; *Controlling*, Heft 6, nov/dez.
- MEVELLEC P. (1990) *Outils de Gestion : la pertinence retrouvée*, Editions Malesherbes, Paris.
- MEVELLEC P. (1995) *Calcul de coût dans les organisations*; Collection Repères, Ed La Découverte, Paris.
- MEVELLEC P. (1996) « Modèles d'entreprises et systèmes de calcul de coûts » in *Cohérence, Pertinence et Evaluation* sous la direction de P. Cohendet, J-H. Jacquot et P. Lorino, Economica, Paris.
- MEVELLEC P. (2003 à paraître) « Les paramètres de conception des systèmes de coûts, étude comparée », *Comptabilité Contrôle Audit*.
- MEVELLEC P. (2000), « Bilan d'étape d'une démarche de recherche-formation-action. » *Comptabilité, Contrôle Audit*, Tome 6 Vol 1.
- MILKOFF R(1996). *Le concept de comptabilité de gestion à base d'activités : mise en oeuvre et tentative d'évaluation* "thèse,IAE de Paris.
- MILLER J.G. et T.E. VOLLMANN (1985). « The Hidden Factory». *Harvard Business Review*, (September/October): pp142-150.
- MOISDON J.C. (1997) *Du mode d'existence des outils de gestion*, Seli Arslan Paris.
- NICHOLLS B.(1992) «ABC in U.K.-A status Report» *Management Accounting(UK)* May pp22-

23.

NOREEN E.(1991), «Conditions under which Activity Based Costing Systems Provide Relevant Costs», *Journal of Management Accounting Research* Vol 3: 159-168.

O GUIN M. (1991) *The Complete Guide to Activity Based Costing*, Prentice Hall, Englewood Cliffs.

PIPER J.A. et P. WALLEY (1990). « Testing ABC Logic». *Management Accounting (U.K.)* (September): pp 37 et 42.

PIPER J.A. et P. WALLEY (1991). «ABC Relevance not Found». *Management Accounting (U.K.)*(March): pp 42-44 et 54.

RAVIGNON ET AL. (1998) *La méthode ABC/ABM : piloter efficacement une PME*, Editions d'Organisation, Paris.

ROGERS E.M, (1995) *Diffusion of Innovations*, Free Press, New York.

SPICER B.H., (1992) «The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods», *Management Accounting Research* 3: 1-38.

RAMIREZ R. (1999) «Value Co-Production: Intellectual Origins and Implications for practice and Research»; *Strategic Management Journal* 20: 49-65.

NORMAN R. AND R. RAMIREZ,(1993) «From value Chain to Value Constellation : Designing Interactive Strategy», *Harvard Business Review*, July-August: 65-77.

SAVALL H ET V. ZARDET,(1995) *Ingénierie stratégique du Roseau*, Economica, Paris.

SHANK J. AND V. GOVINDARAJAN (1988.) «The Ajax Manufacturing Company - The Perils of Cost Allocation Based on Production Volumes». *Accounting Horizons* 2: pp71-79.

SHIELDS M. (1995) «An empirical analysis of firm's implementation experiences with activity-based costing», *Journal of Management Accounting Research*, Vol 7: 148-166.

SHIELDS M. (1997) «Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s», *Journal of Management Accounting Research* Vol 9: 3-62.

SHIELDS M.D. AND S.M.YOUNG (1989); «A Behavioural Model for Implementing Cost Management Systems», *Journal of Cost management* N°3: 17-27.

SOLLE T. [1994], « La modernisation du financement des universités. Approche organisationnelle et rénovation des systèmes d'information de gestion », Thèse Nice
SWENSON D. (1995) «The benefit od activity based cost management to the manufacturing

industry», *Journal of management Accounting Research*, Vol 7: 167-180.

TURNEY P B.B. (1991) *Common Cents*, Cost Technology, Portland, Oregon

TURNEY P.B.B. (1992). «Activity-Based Management». *Management accounting*. January

YIN R.(1994). *The Case Study Research: Design and Methods*; Sage Publications, Newsbury Park, CA.