

Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche-intervention

Jean-Noël CHAUVÉY

Gérald NARO

Université de Montpellier 1

Classification JEL : M0, M4

Correspondance :

ERFI – Université Montpellier I ; ISEM – Espace Richter – Bât. E

Rue Vendémiaire CS 19519

34960 Montpellier Cedex 2

E-mail : gerald.naro@univ-montp1.fr ; jean-noel.chauvey@fr.ey.com

Résumé : La méthode ABC constitue une alternative aux méthodes traditionnelles de calcul des coûts dont le manque de pertinence pour éclairer les prises de décision stratégiques a largement été critiqué. Pourtant, les études empiriques sur l'application de l'ABC à la modélisation des processus de formation des coûts et de création de la valeur dans une perspective stratégique restent relativement rares. Cet article illustre par deux études de cas les apports de l'ABC en matière de gestion stratégique des coûts. Il tire ensuite les enseignements de ces cas à travers une réflexion plus générale sur la contribution d'ABC à l'émergence des stratégies, sur la possibilité d'étendre l'analyse de la chaîne de valeur au-delà des frontières de l'organisation, et sur les conditions de succès de l'utilisation de cette méthode dans une perspective stratégique.

Mots clés : ABC – comptabilité par activités – stratégie – comptabilité de gestion – chaîne de valeur.

Abstract : Activity Based Costing (ABC) forms an alternative to traditional methods of cost accounting of which the lack of relevance for strategic decision making has been widely criticized. Nevertheless, empirical studies on the application of ABC to modelling cost formation and value creation processes in a strategic perspective are relatively rare. This article presents two case studies illustrating the contribution of ABC to strategic cost management. Based on the analysis of these case studies, a wider reflection is proposed on the role of ABC in the formation of emergent strategies, the possibility to extend the value chain analysis beyond the organization's frontiers and on the conditions of a successful utilisation of ABC in a strategic perspective.

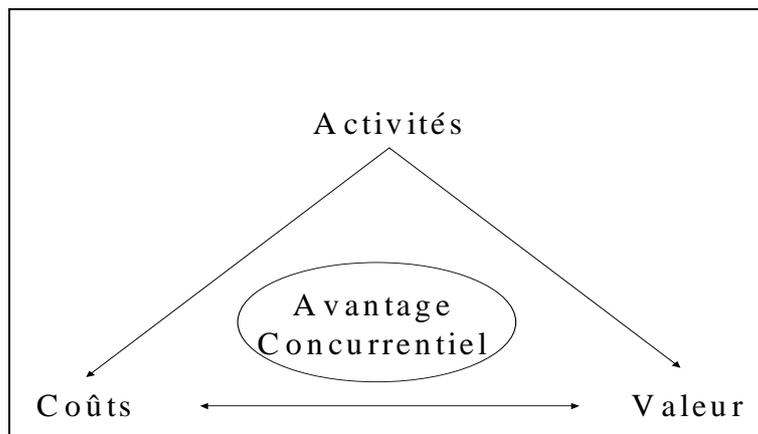
Key words : ABC – activity based costing – strategy – management accounting – value chain

Lorsque la méthode de comptabilité à base d'activité (ABC¹) a commencé à se diffuser en Amérique du Nord et en Europe durant les années 1990, elle se positionnait comme une réponse à la perte de pertinence des systèmes traditionnels de comptabilité de gestion. Parmi les critiques sévères adressées à ces derniers, on relevait notamment leur divorce avec la réflexion stratégique et leur incapacité à orienter de façon pertinente et concrète la prise de décision. La méthode ABC, parce qu'elle fonde une grande part de ses bases conceptuelles dans le concept de chaîne de valeur développé par M. Porter (1986), se présentait alors comme une alternative particulièrement prometteuse. Or, si depuis les années 1990, les travaux de recherche et les écrits sur l'ABC se sont multipliés, force est de constater que, hormis dans une perspective contingente, la dimension stratégique de la méthode semble avoir été reléguée au second plan. En effet, de nombreux travaux s'emploient à étudier les facteurs de contingence stratégique permettant d'expliquer l'utilisation ou la diffusion de l'ABC (Gosselin 2000, Alcouffe 2002,...). Plusieurs publications conceptuelles traitent de façon générale de l'ABC dans une optique de réflexion stratégique (Shank 1989, Brechet et Mevellec 1999, Lorino 2001,...). En revanche, les études empiriques sur l'application de l'ABC dans l'analyse de la chaîne de valeur sont relativement rares (Dekker 2003). Tout au plus, les travaux empiriques appréhendent l'ABC sous l'angle de sa supériorité en matière de connaissance des coûts (à travers notamment les effets de substitution croisés). L'ABC serait dès lors traitée uniquement sous l'angle d'une simple méthode de calcul et d'analyse des coûts, dont la supériorité et le retour de pertinence résideraient dans une meilleure adaptation aux conditions technologiques d'aujourd'hui et surtout dans sa capacité à rendre compte de la complexité croissante des produits et des processus en tant qu'inducteur de coûts. Si les recherches sur l'ABC s'avèrent ainsi d'un apport considérable dans la modélisation des comportements de coûts, en revanche, elles ne nous renseignent guère sur la modélisation des processus de création de valeur pour le client et sur les relations entre processus de création de valeur et processus de formation des coûts. Or, c'est bien là que réside précisément l'intérêt de l'ABC dans une perspective d'analyse stratégique puisqu'il s'agit de modéliser des chaînes de causalité à trois niveaux de relations : les relations entre activités et formation des coûts ; les rela-

¹ *Activity Based Costing.*

tions entre activités et création de valeur ; les relations entre valeur et coûts (cf. figure 1), la maîtrise de la relation coût-valeur devant garantir à l'entreprise un avantage concurrentiel.

Figure 1 – *La modélisation des causalités dans la relation valeur-coût*



Dans cet article, nous nous proposons d'étudier les conditions dans lesquelles l'ABC peut-être utilisée dans une perspective d'analyse stratégique. Dans un premier temps, nous rappelons les principes stratégiques sur lesquels est fondée l'ABC : celle-ci pourrait être envisagée comme une représentation comptable du concept de chaîne de valeur développé par Porter (1986). Dans un deuxième temps, deux études de cas réalisées à partir d'interventions en entreprise, permettent d'illustrer notre propos. Ces deux expériences nous conduisent, dans un troisième temps, à porter notre réflexion sur les conditions dans lesquelles l'ABC peut être utilisée dans une perspective d'analyse stratégique.

1. Les fondements stratégiques de l'ABC : chaîne de valeur, avantage concurrentiel et positionnement stratégique

Si l'ABC a été perçue dès le départ comme une méthode pouvant réconcilier l'analyse stratégique et la comptabilité de gestion, c'est sans doute parce qu'elle relevait d'une logique dont les fondements re-

posent sur la pensée stratégique dominante des années 1980 et, plus particulièrement, sur le modèle de la chaîne de valeur développé par Porter (1986). « Ensemble des activités créatrices de valeur, reliées entre elles et intervenant depuis les ressources en matières premières destinées aux fournisseurs de composants jusqu'au produit fini livré au consommateur » (Shank et Govindarajan 1995), la chaîne de valeur est présentée par Porter (1986), comme « un instrument fondamental » pour analyser les sources de l'avantage concurrentiel. Elle décompose la firme en activités pertinentes au plan de la stratégie et, sachant que chaque activité peut contribuer à la position relative de la firme en termes de coûts et créer une base de différenciation, l'analyse systématique des activités composant la chaîne de valeur et de leurs interactions, permet de comprendre le comportement des coûts et de saisir les sources de différenciation et ainsi, d'asseoir le positionnement stratégique de l'entreprise. La chaîne de valeur offre une représentation des relations entre valeur et coûts au sein des processus de l'entreprise, elle traduit les enchaînements de causalité conduisant à la création nette de valeur, représentée par une marge exprimant la différence entre la valeur totale créée par l'entreprise et la somme des coûts des activités engagées pour créer cette valeur :

« En termes de concurrence, la valeur est la somme que les clients sont prêts à payer ce qu'une firme leur offre. La valeur se mesure par les recettes totales qui reflètent le prix qu'une firme peut obtenir pour son produit et le nombre d'unités qu'elle peut vendre. Toute stratégie de base a pour objectif de créer une valeur pour les clients qui dépasse les coûts qu'elle engage. (...) La chaîne de valeur donne la valeur totale. Elle comprend les activités créatrices de valeur et la marge. (...) La marge est la différence entre la valeur totale et l'ensemble des coûts associés à l'exercice des activités créatrices de valeur... » (Porter 1986, p. 54-55). À partir de l'analyse de la chaîne de valeur, Porter préconise plusieurs étapes dans l'analyse stratégique des coûts (tableau 1).

Parce qu'elle se présente comme une modélisation comptable des chaînes de causalité qui relie la façon de concevoir et de conduire les activités au sein des processus de l'entreprise, les mécanismes de formation des coûts et, en dernier ressort, la création de valeur pour le client (figure 1), l'ABC s'imposerait dès lors comme l'instrument comptable par excellence de l'analyse de la chaîne de valeur. Plusieurs auteurs s'intéressant à la gestion stratégique des coûts s'interrogent

ainsi sur les apports de l'ABC à l'analyse de la chaîne de valeur (Guil-
ding et al, Cravens et Tayles 2000, Shank et Govindarajan 1995,...).

Tableau 1 – *Les étapes de l'analyse stratégique des coûts (Porter
1986, p. 150-151)*

- | |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 1) Identifier la chaîne de valeur appropriée et affecter dans la chaîne les coûts et les actifs. 2) Identifier les facteurs d'évolution des coûts dans chaque activité créatrice de valeur et leurs interactions. 3) Identifier les chaînes de valeur des concurrents, déterminer le coût relatif des concurrents et les sources de différences de coût. 4) Élaborer une stratégie visant à améliorer la position relative qu'occupe la firme en matière de coût en contrôlant les facteurs d'évolution des coûts ou en remodelant la chaîne de valeur et les activités situées en aval. 5) Veiller à ce que les efforts entrepris pour réduire les coûts ne sapent pas la différenciation ou, si c'est le cas, s'assurer qu'il s'agit d'un choix délibéré. 6) Vérifier la durabilité de la stratégie de réduction des coûts. |
|--|

Hergert et Morris (1989) relèvent cinq obstacles comptables dans l'analyse de la chaîne de valeur : 1) le système comptable ne reconnaît pas les « *Strategic Business Units (SBU)* » comme unité de regroupement comptable ; 2) il n'y a pas toujours une correspondance précise entre les activités critiques telles qu'elles sont définies dans la chaîne de valeur et les centres de responsabilité définis dans les systèmes comptables ; 3) il est difficile d'identifier les constituants de la valeur pour l'acheteur et les coûts, revenus et actifs qui lui sont afférents ; 4) les systèmes comptables traditionnels postulent l'indépendance des sous-unités et ne prennent pas en compte les interdépendances ; 5) les budgets des centres de coûts sont de pauvres reflets économiques de la gestion des activités. Or, une étude réalisée par Dekker (2003) tend à montrer qu'une grande partie de ces obstacles peuvent être levés grâce à l'utilisation de l'ABC. À partir d'une étude de cas approfondie du distributeur *Sainsbury*, l'auteur décrit comment l'ABC peut être utilisée pour supporter des pratiques de *supply chain management* avec un groupe de fournisseurs. Comme Shank et Govindarajan (1995), Dekker souligne l'intérêt de mener une analyse de la chaîne de valeur au-delà

des frontières organisationnelles de l'entreprise². À la lecture de ce qui précède, la question qui semble posée est celle de l'ABC en tant que représentation comptable de la chaîne de valeur. En d'autres termes, l'ABC peut-elle constituer une modèle opératoire pour l'analyse de la chaîne de valeur ?

2. Les apports de l'ABC à l'analyse de la chaîne de valeur à travers deux exemples

L'ABC peut-elle offrir une traduction comptable du concept de chaîne de valeur, permettant d'orienter la réflexion stratégique ? Nous tenterons d'apporter des éléments de réponse à cette interrogation à travers deux expériences d'intervention en entreprise d'une période de trois à six mois dans deux PME appartenant aux secteurs électronique et agro-alimentaire. En termes de démarche de recherche, l'approche se situe à la frontière entre la recherche-intervention d'une part et l'observation participante d'autre part. Elle emprunte à la recherche-intervention en ce sens qu'elle consiste à « *aider, sur le terrain à concevoir et à mettre en place des modèles et outils de gestion adéquats, à partir d'un projet de transformation plus ou moins complètement défini* » (David 2000). Elle s'apparente également à une observation participante en ce que les chercheurs ont agi sur le terrain au même titre que les observés (les cadres de l'entreprise), sans que leur statut de chercheur ne soit explicitement mis en avant dans la relation. En fait, ces interventions se sont inscrites toutes deux dans une finalité purement pratique et ont répondu à une demande de conseil émanant des acteurs. Les réflexions à la base de cet article procèdent davantage d'un processus réflexif des chercheurs sur leur pratique et d'une interprétation *a posteriori* des données de l'expérience que d'un processus de recherche planifié dès le départ.

² Shank et Govindarajan (1995) relèvent cependant plusieurs limites à l'utilisation de l'ABC lorsque celle-ci est considérée comme une fin en soi dans la conception des systèmes formels de comptabilité de gestion. Les auteurs mettent l'accent sur plusieurs pièges à éviter et notamment celui de ne s'intéresser qu'aux coûts des activités de fabrication qu'ils qualifient de « *myopie en matière de coûts de fabrication* ».

2.1. Le cas de l'entreprise « S »

L'entreprise « S » fabrique des isolants électriques par contre-collage à chaud de films de polyester et de feutre. Le collage s'effectue dans une machine dotée d'une four (contre-colleuse). Il existe deux catégories de produits :

- les duplex (1 film de feutre + 1 film de polyester) ;
- les triplex (1 film de feutre + 2 films de polyester).

L'entreprise s'interroge sur sa méthode de fixation des prix qui, à l'heure actuelle, consiste à appliquer au coût matière de la nomenclature un coefficient multiplicateur de 1,92.

Cette méthode pose plusieurs problèmes à l'entreprise :

– personne n'est capable de justifier le coefficient de 1,92 qui a sans doute eu un certain sens à l'époque où il a été déterminé, mais qui est depuis, appliqué aveuglément. Sur le principe, ce coefficient est très hétérogène puisqu'il est censé couvrir les frais directs de main d'œuvre et de machine, les frais indirects de production, les frais généraux, les frais commerciaux directs et indirects, et la marge de l'entreprise. Il manque donc de sens pour les gens qui l'utilisent ;

– les prix auxquels conduit cette méthode s'avèrent souvent déconnectés des prix constatés sur le marché. Sur le marché des constructeurs de moteurs électriques où l'on répond généralement à des appels d'offres portant sur des quantités importantes de produits assez standardisés et dans un contexte très concurrentiel, il n'est généralement pas possible d'appliquer un coefficient multiplicateur supérieur à 1,6 sauf à perdre toute chance de remporter le moindre marché.

À l'inverse, sur le marché des réparateurs de moteurs, où l'on vend habituellement des quantités beaucoup plus faibles de produits plus différenciés, on peut en général facturer avec des coefficients de l'ordre de 2,5.

L'entreprise est donc souvent conduite à ajuster ses prix par rapport à ce que lui indique sa méthode par le coefficient multiplicateur, mais elle ignore jusqu'où elle peut descendre pour remporter ses appels d'offres sans perdre d'argent.

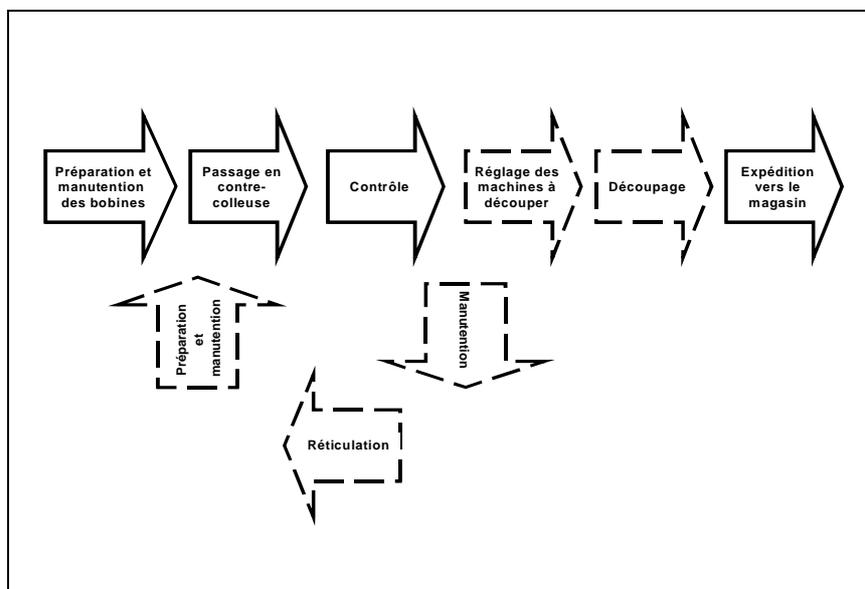
La cartographie des activités de cette entreprise réalisée dans le cadre de l'analyse destinée à optimiser sa méthode de détermination des prix a conduit à des observations permettant d'éclairer de façon concrète les liens que l'on peut établir entre les processus de création

de valeur et la formation des coûts. À titre d'illustration, on peut montrer comment cela a permis d'identifier :

- des activités à forte valeur ajoutée, mais mal valorisées dans la fixation des prix ;
- des activités à faible valeur ajoutée, mais dont le coût élevé est un facteur de perturbation pour fixer des prix compétitifs³.

La cartographie des activités d'un des ateliers de l'entreprise est illustrée dans la figure 2 :

Figure 2 – Cartographie des activités de l'entreprise « S »



³ NB : il est important de noter que la notion d'activité avec ou sans valeur ajoutée a parfois été utilisée de façon trop restrictive dans la littérature. En particulier, la notion de valeur a souvent été réduite à la valeur perçue par le client. Ainsi, certaines activités pouvaient être classées dans la catégorie des activités sans valeur sous prétexte qu'elles ne permettaient pas directement d'apporter au produit ou service une fonctionnalité supplémentaire susceptible de se traduire par un supplément de prix. Pour autant, elles pouvaient tout à fait être indispensables à la pérennité de l'entreprise et être à ce titre créatrices de valeur dans une conception plus large (c'est le cas par exemple, de toutes les activités dont l'objet est le respect des obligations juridiques ou fiscales de l'entreprise dont le client ne perçoit pas la valeur mais qui n'en sont pas moins indispensables).

Les activités représentées par des flèches en pointillés sont celles qui ne sont pas réalisées pour l'ensemble des produits :

- après le contrôle, les bobines sont envoyées directement vers le magasin si elles doivent être livrées dans leur largeur d'origine, sinon, elles passent préalablement au découpage ;
- les bobines duplex sont découpées ou envoyées au magasin à la sortie de la contre-colleuse après avoir été contrôlées ;
- les triplex doivent, quant à eux, subir un deuxième passage en contre-colleuse, mais après un délai minimum de 12 heures après le premier passage. Les bobines sont donc manutentionnées jusqu'à un entrepôt où elles reposeront une douzaine d'heures, pour que la réticulation (ou polymérisation) puisse s'effectuer avant de pouvoir subir leur deuxième passage en contre-colleuse.

Cette analyse met en évidence plusieurs points :

L'identification d'activités sans valeur :

Les trois activités liées à la phase de réticulation pour la fabrication des triplex peuvent être considérées comme n'apportant pas de valeur. En effet, l'analyse réalisée a montré que la plupart des contre-colleuses du marché permettaient désormais de fabriquer des triplex en un seul passage. Le coût de ces activités pour l'entreprise « S » était donc lié à l'obsolescence de son matériel, sans que ce coût ne soit compensé par une économie de niveau comparable permise par le fait que ce vieux matériel était déjà totalement amorti. En effet, le surcoût annuel que l'entreprise aurait subi, si elle avait dû amortir une contre-colleuse neuve, était environ cinq fois moins élevé que le coût des activités de réticulation qui utilisaient un local de stockage spécifique, qui employaient un salarié à environ mi-temps, un chariot élévateur, et qui rallongeaient la durée du cycle de production de 12 à 18 heures.

Ces constats ont permis de tirer les enseignements suivants :

- Pour fixer des prix compétitifs, il s'est avéré préférable de ne pas « charger » les triplex du coût des activités de réticulation, dans la mesure où la plupart des concurrents de « S » ne les subissaient pas. Il s'agissait bien d'activités sans valeur dans le sens où elles n'apportaient aucune fonctionnalité supplémentaire au produit qui aurait pu convaincre des clients de payer un prix supérieur à celui proposé par les concurrents. Cela expliquait sans doute en partie le fait que l'entreprise soit la plupart du temps trop chère sur les appels d'offres. Un coefficient multiplicateur moins élevé a donc été adopté.

– L'opportunité d'achat d'une contre-colleuse plus moderne a été étudiée en bonne connaissance de cause dans la mesure où l'on disposait des informations pour comparer le coût d'acquisition de cette machine à l'économie qui serait réalisée si les activités de réticulation étaient abandonnées. Ces économies s'exprimaient à la fois en termes de gains financiers immédiats (vente de l'ancienne contre-colleuse, réduction du volume du stock d'encours grâce à l'accélération du processus de production) et de ré-allocation de moyens (affectation des locaux, du matériel utilisé, du personnel à d'autres activités).

Plus généralement, c'est la politique d'investissement qui a été remise en cause par ces constats. Jusqu'à présent, l'entreprise cherchait à exploiter ses immobilisations le plus longtemps possible pensant de cette façon, optimiser les coûts. La prise de conscience de l'existence de coûts cachés induits par cette politique et le constat du fait que ces coûts pouvaient être supérieurs à l'économie apparemment réalisée par un moindre volume de dotations aux amortissements, a remis en cause cette approche. La capacité, permise par l'ABC, de regrouper l'ensemble des coûts qui étaient jusqu'à présent éclatés au sein de l'organisation et totalement invisibles dans la comptabilité analytique, a contribué à orienter l'entreprise vers une politique de renouvellement plus rapide de ses investissements. Cette nouvelle orientation a nécessité une réflexion sur l'adaptation de la politique de financement afin de faire face aux nouveaux besoins financiers qui en ont résulté.

L'identification d'activités à valeur ajoutée, insuffisamment valorisées :

Les activités liées au découpage se sont avérées coûteuses, fortement créatrices de valeur pour les clients, mais mal valorisées en termes de prix. Cette situation s'explique de la façon suivante : historiquement, l'entreprise « S » livrait à ses clients des bobines entières en largeur de 2,4 m. Ponctuellement, il lui arrivait, pour dépanner certains clients qui en faisaient la demande, de découper des bobines avant leur livraison. Elle utilisait pour cela une vieille machine à découper et ce service n'était pas facturé. De ponctuelle, cette activité est devenue peu à peu régulière, sans que cela ne résulte réellement d'une décision prise par les dirigeants de l'entreprise. À l'époque où l'analyse relatée ici a été menée, près de la moitié des bobines étaient découpées, une nouvelle machine à découper avait dû être achetée, et cette activité employait environ 1,5 salarié en équivalent temps plein. Pourtant, il n'y

avait toujours aucune différence de tarification entre les clients pour qui les bobines étaient découpées et les autres.

Cette situation est caractéristique d'un subventionnement croisé entre les deux catégories de clients⁴. Les clients qui achètent des bobines entières subventionnent les autres puisqu'ils payent indirectement une partie du service rendu par le découpage de bobines, alors qu'ils n'en profitent pas. Cette prise de conscience permise par l'ABC aura conduit l'entreprise à prendre des décisions permettant de mieux valoriser cette activité créatrice de valeur :

- une différence de tarif a été introduite dans le barème des prix, entre les bobines découpées et non découpées ;

- pour les clients pour lesquels un supplément de prix n'était pas possible, ce service rendu a été davantage utilisé dans l'argumentaire commercial pour conforter la différenciation de l'entreprise par rapport à ses concurrents ;

- l'entreprise « S » souhaitant limiter au maximum ses activités de découpage, elle a proposé à certains clients importants, lors des négociations annuelles, de se charger eux-mêmes de cette tâche en contrepartie d'une réduction du prix (connaissant le coût du découpage, l'entreprise pouvait apprécier de façon plus précise le montant de ses réductions de prix de façon à ce que celles-ci soient compensées par l'économie engendrée).

- globalement, c'est une modification de la structure même de l'offre de l'entreprise qui aura été induite par cette analyse à travers l'introduction de la notion de service connexe à la fourniture de biens, susceptible de faire l'objet d'une facturation séparée.

Au-delà de l'exemple de l'entreprise S, on peut illustrer les conséquences concrètes de l'utilisation de l'ABC dans une optique d'analyse de la chaîne de valeur par le mode de restitution des résultats qui s'avère beaucoup plus parlant et, de ce fait, beaucoup plus utilisable pour éclairer la prise de décision. Si l'on compare deux fiches de coûts (tableau 1), l'une issue d'une approche par les centres d'analyse, l'autre issue de la méthode ABC, on constate que la deuxième s'avère sensiblement plus utile pour un dirigeant d'entreprise qui y trouvera de nombreuses pistes de réflexion susceptibles de susciter des prises de déci-

⁴ Porter, tout en notant qu'ils peuvent être stratégiquement justifiés dans certains secteurs, indique que de tels subventionnements croisés « inconscients » ou « involontaires » constituent des pièges dans les stratégies de domination par les coûts, attribuables notamment aux systèmes comptables conventionnels (Porter 1985, p. 149).

sions : l'activité de découpage crée-t-elle une valeur à hauteur de 8 € pour les clients ? Ne serait-il pas préférable de leur proposer une réduction du prix de 2 ou 3 € et de ne plus découper les bobines ? L'externalisation de l'activité de contrôle ne permettrait-elle pas de réaliser des économies ? ...

Le fait de faire référence à des actions concrètes réalisées au quotidien dans l'entreprise (les activités), rend les résultats du calcul de coûts beaucoup plus compréhensibles et interprétables que lorsqu'il est fait référence à des sections d'analyse dont le contenu n'est pas toujours très explicite.

Tableau 2 – Comparaison entre les méthodes traditionnelles et l'ABC

Méthodes traditionnelles		ABC	
Éléments constitutifs	Coûts	Éléments constitutifs	Coûts
<i>Frais directs</i>		Main-d'œuvre directe de production	20
Main-d'œuvre directe de production	20	Matières premières	25
Matières premières	25	Gérer les achats	12
<i>Frais indirects (sections)</i>		Stocker les matières premières	8
Approvisionnement	10	Mettre au point les produits	5
Laboratoire	25	Transformer Atelier 1	15
Atelier 1	25	Transformer Atelier 2	12
Atelier 2	20	Découper	8
TOTAL	125	Conditionner	7
		Contrôler les produits finis	13
		TOTAL	125

Si l'on reprend les étapes de l'analyse stratégique des coûts telles qu'elles sont préconisées par Porter, on voit que l'ABC est intervenue à plusieurs niveaux : en identifiant l'existence d'activités sans valeur liées aux processus de réticulation, elle a conduit l'entreprise à remodeler sa chaîne de valeur en éliminant ces activités par l'achat d'une contre-colleuse. C'est notamment la comparaison avec la chaîne de valeur des concurrents qui, en permettant de déterminer le coût relatif des concurrents et les différences de coûts jouant en défaveur de l'entreprise, a révélé le caractère sans valeur des activités de réticulation. De la même manière, l'identification d'activités à valeur ajoutée insuffisamment valorisées auprès des clients, a conduit l'entreprise à

s'interroger sur le remodelage de sa chaîne de valeur dans les activités se situant en aval. C'est le cas tout particulièrement des activités de découpe, pour lesquelles les réflexions dépassent le seul cadre de la chaîne de valeur de l'entreprise et poussent l'analyse jusqu'à la prise en compte de ces activités et de leur coût, dans la chaîne de valeur du client. Cela rejoint les préconisations de Shank et Govindarajan (1995) pour lesquels il convient de mener l'analyse au-delà de la « chaîne de valeur interne » et de porter son attention sur la « chaîne de valeur externe » qui intègre les activités créatrices de valeur en amont chez les fournisseurs et en aval chez les clients.

2.2. Le cas de l'entreprise « T »

L'entreprise « T » distribue du pain et des viennoiseries. Sa rentabilité, historiquement élevée, s'est peu à peu érodée. Pour faire face à cette situation, le lancement d'un ambitieux plan de re-dynamisation de l'action commerciale a été décidé. Compte tenu de la rentabilité des différentes lignes de produits et des différents segments de clientèle, l'entreprise s'interroge sur la meilleure orientation des efforts commerciaux pour assurer une restauration rapide et durable de la rentabilité. Actuellement, la rentabilité est analysée par une approche qui calcule un résultat par produit sur la base de la méthode des sections homogènes (tableau 3).

Tableau 3 – Présentation de l'analyse des coûts par produit

	Pain	Viennoiserie	Biscuits secs	Total
CA net	140000	300000	60000	500000
Coût de production	85000	155000	30000	270000
coûts directs commerciaux	32000	69000	9000	110000
Marge brute	23000	76000	21000	120000
<i>Coûts indirects :</i>				
Service commercial	9800	21000	4200	35000
Logistique	4722	8611	1667	15000
Administration générale	13440	28800	5760	48000
Résultat d'exploitation	-4962	17589	9373	22000

Cette approche présente les inconvénients suivants :

- elle est réalisée uniquement sur l'axe produit quel que soit le marché concerné ;

– les coûts commerciaux sont ventilés en fonction de l'unité d'œuvre traditionnelle dans ce domaine qui est le chiffre d'affaire, alors que l'on sait parfaitement que ce n'est pas un critère représentatif des efforts dispensés dans l'organisation ;

– la ventilation des frais indirects masque des disparités réelles de rentabilité très fortes entre les marchés des grandes et moyennes surfaces (GMS), des grossistes, et des cafés, hôtels, restaurants (CHR), en France et à l'export.

La décision est donc prise de remettre en cause le système actuel d'analyse de la rentabilité qui ne permet pas d'orienter les prises de décisions stratégiques.

Le nouveau système mis en place a les caractéristiques suivantes :

– la rentabilité est analysée non plus par produit mais par domaine d'activité stratégique (DAS) défini comme un croisement des logiques de marchés (CHR France, GMS France, GMS Export, Grossistes France, Grossistes Export) et de produits (pain, viennoiserie, biscuits secs). ;

– les coûts indirects sont ventilés par DAS, grâce à une approche fondée sur la méthode ABC qui retient des inducteurs plus représentatifs de la proportion dans laquelle les coûts sont réellement consommés.

Pour l'entreprise, les avantages de cette analyse ont été les suivants :

– la rentabilité a désormais pu s'analyser par produit, par marché ou par couple produit/marché ;

– la ventilation des coûts sur les DAS a mis en évidence la contribution réelle de chacun d'entre eux au résultat global, grâce à une prise en compte plus réaliste des vecteurs de consommation de ressources ;

– les décisions d'orientation des efforts commerciaux ont pu être prises en fonction du retour sur investissement réel qu'ils allaient générer. Concrètement, des décisions ont pu être prises, comme l'instauration d'une remise de fin d'année (RFA) de 1 %, sous réserve d'une augmentation de la commande moyenne de 1 à 3 palettes et d'une réduction du délai moyen de paiement de 15 jours ;

– les commerciaux ont pu disposer d'arguments tangibles pour appuyer leurs négociations ; les marges de manœuvre dont ils disposent désormais en termes de prix ne sont plus seulement basées sur le volume vendu mais prennent en compte plusieurs autres critères tels que le montant de la commande moyenne ou le délai de règlement.

– la direction de l'entreprise a disposé d'un outil de simulation pour analyser les conséquences des décisions stratégiques envisagées. Les premières questions étudiées ont été les suivantes : quelles seraient les conséquences d'une augmentation de 30 % du chiffre d'affaires sur les CHR plutôt qu'en GMS ? Ne vaudrait-il pas mieux développer le chiffre d'affaires auprès des GMS, même si cela semble moins intéressant en termes de marge sur coûts directs ?

À l'issue de ces analyses, la décision de limiter les efforts sur les CHR a été prise compte tenu des impacts qu'un développement sur ce secteur aurait eu sur la structure qu'il aurait fallu adapter pour supporter la charge de travail correspondante (force de vente, administration des ventes,...). L'accent a été mis sur le marché des grossistes, non rentable actuellement, mais dont l'analyse avait mis en évidence la possibilité d'atteinte assez rapide du point mort sans adaptation significative de la structure.

Tableau 4 – Présentation de l'analyse des coûts par DAS

	Pain GMS France	Viennoiserie GMS France	GMS Export	CHR France	Grossistes viennoiserie France	Total
CA net	90000	190000	70000	100000	50000	500000
Coût de production	54643	98167	37976	52810	26405	270001
Marge brute	35357	91833	32024	47190	23595	229999
Prospecter	6636	14009	6710	14747	5899	48001
Expédier et livrer	3629	7661	3387	12097	3226	30000
Facturer et encaisser	4839	10215	4516	16129	4301	40000
Suivre les commandes	3024	6384	2823	10081	2688	25000
Stocker les produits finis	2700	5700	2100	3000	1500	15000
Sélectionner les fournisseurs	2793	5897	2172	4966	2172	18000
Acheter les produits	4966	10483	3862	8828	3862	32001
Résultat d'exploitation	6770	31484	6454	-22658	-53	21997

Porter note que, parmi les facteurs qui font que de nombreuses firmes ne comprennent pas parfaitement le comportement de leurs coûts en termes stratégiques et ne parviennent pas à exploiter les possibilités d'améliorer leur position relative dans le domaine des coûts, l'une des erreurs les plus fréquentes est de se concentrer exclusivement sur les coûts de fabrication. L'exemple de l'entreprise « T » illustre bien les apports de l'ABC dans l'identification des déterminants de coûts liés aux activités d'interface avec le client : activités de prospection, com-

merciales, relationnelles, etc. On y voit que selon les DAS, l'entreprise ne mobilise pas les mêmes activités de sa chaîne de valeur. Certaines activités apportent de la valeur à certains types de clients mais pas à d'autres. L'ABC met également en évidence les différences de processus mobilisés au sein de la chaîne de valeur selon les différents DAS. Il apparaît très clairement à la lecture du tableau 5, que les segments des CHR ou des grossistes sont ceux qui, en proportion, consomment les plus forts montants de ressources tout particulièrement dans les activités de prospection, d'expédition, de facturation et d'encaissement.

L'analyse de cette deuxième étude de cas révèle que c'est dans la maîtrise de la relation activités-valeur-coût, selon les différents segments stratégiques, que résident les clés de l'avantage concurrentiel et du positionnement stratégique de l'entreprise.

Tableau 5 – Coût des activités en pourcentage du chiffre d'affaires net

Activités	Pain GMS France	Viennoiserie GMS France	GMS Export	CHR France	Grossistes viennoiserie France
Prospecter	7,37 %	7,37 %	9,59 %	14,75 %	11,80 %
Expédier et livrer	4,03 %	4,03 %	4,84 %	12,10 %	6,45 %
Facturer et encaisser	5,38 %	5,38 %	6,45 %	16,13 %	8,60 %
Suivre les commandes	3,36 %	3,36 %	4,03 %	10,08 %	5,38 %
Stocker les produits finis	3,00 %	3,00 %	3,00 %	3,00 %	3,00 %
Sélectionner les fournisseurs	3,10 %	3,10 %	3,10 %	4,97 %	4,34 %
Acheter les produits	5,52 %	5,52 %	5,52 %	8,83 %	7,72 %

Si ces deux études de cas permettent de mettre en évidence les apports de l'ABC à l'analyse de la chaîne de valeur, elles soulignent également le rôle que peut jouer la comptabilité de gestion dans la redéfinition, des stratégies :

– dans le cas de la l'entreprise « S », l'identification d'activités insuffisamment valorisées auprès des clients a conduit l'entreprise à repenser son offre et son positionnement ;

– dans le cas de l'entreprise « T », l'analyse des activités de la chaîne de valeur selon les différents DAS de l'entreprise à amené l'entreprise à affiner sa segmentation et son positionnement stratégiques⁵.

⁵ Sur un plan plus opérationnel, l'ABC réalisée sur les activités commerciales a permis à l'entreprise de mener une réflexion sur son *marketing-mix* et notamment sur sa politi-

En attirant l'attention des responsables sur les activités et la façon dont on les conduit et dont elles sont organisées au sein de l'organisation, en identifiant les conséquences directes que cela entraîne en termes de coûts et de création de valeur pour le client, l'ABC permettrait ainsi, à l'entreprise, de découvrir sa stratégie à travers l'action et en cela, pourrait jouer un rôle fondamental dans la formation des stratégies émergentes. De même, parce que l'ABC propose un découpage du calcul des coûts par activité et processus transversaux, elle oriente naturellement l'attention des analystes sur les activités d'interface avec les clients et les fournisseurs et les invite à poursuivre leur réflexion sur les relations coûts-valeur au-delà des frontières organisationnelles de l'entreprise. Elle offrirait ainsi des conditions propices à un véritable contrôle de gestion stratégique, ce qui n'est pas sans susciter de nombreuses interrogations.

3. Les conditions d'un contrôle de gestion stratégique basé sur les activités

Au-delà d'une simple méthode de comptabilité de gestion, orientée sur le calcul et le contrôle opérationnel des coûts, dans quelles conditions l'ABC peut-elle être utilisée dans une perspective d'analyse stratégique ? Les deux cas que nous avons étudiés suscitent plusieurs interrogations : sur le rôle de l'ABC dans la formation de la stratégie, sur la possibilité de mener une analyse de la relation coût-valeur au-delà de la chaîne de valeur interne et, en définitive, sur les conditions de succès d'un contrôle de gestion stratégique basé sur les activités.

3.1. Du calcul des coûts à l'émergence d'une stratégie : rôle de l'ABC dans la formation de la stratégie

L'un des objectifs premiers de l'ABC à l'origine, comme encore aujourd'hui pour de nombreuses entreprises, demeure le calcul et l'analyse des coûts : « *calculer des coûts plus pertinents et en faciliter la gestion* » (Gosselin et Mévellec 2003). Sur un plan opérationnel, la modélisation du comportements des consommations de ressources par activités et processus offre aux responsables une connaissance des va-

que de tarification, sa gestion des relations avec les clients et son management de la force de vente.

riables actionnables pour agir directement sur les coûts (les lots, la taille des séries, la variété des produits, etc.). Dès lors, on peut s'interroger sur les conditions dans lesquelles, d'une utilisation aux seules fins de calcul et d'analyse des coûts, on passe à une véritable analyse stratégique de la relation coût-valeur se traduisant dans les faits par des décisions stratégiques. Revenons aux deux cas étudiés précédemment :

– Dans le cas de l'entreprise « S » la demande émanant de ses dirigeants, sous l'impulsion des comptables, consistait à l'origine à se doter d'un système de comptabilité de gestion permettant une connaissance plus fine des coûts des produits dans la perspective d'une révision de la politique de tarification. C'est au cours de réunions de travail, sous la conduite d'un consultant, que les principaux acteurs ont été amenés à orienter leur réflexion en termes d'analyse stratégique de la chaîne de valeur. Les dirigeants, fortement impliqués dans le projet, ont pris alors conscience de la nécessité de reconfigurer l'offre de l'entreprise et d'affiner son positionnement en fonction des attentes spécifiques à chaque segment de clientèle.

– Le cas de l'entreprise « T » diffère dans le sens où la mission de reconfiguration du système de comptabilité de gestion s'insérait dès le départ dans une demande stratégique visant à restaurer la rentabilité de l'entreprise. Les dirigeants souhaitaient un système d'information sur les coûts leur permettant de mieux gérer leurs lignes de produit en fonction des différents segments de clientèle sur lesquels l'entreprise intervient. L'innovation présentée par le nouveau système de comptabilité de gestion réside dans un découpage des calculs sur un double plan : horizontal (calcul par activités et non plus en fonction des charges par nature comme dans un *direct costing* traditionnel) et vertical (découpage par DAS et non plus par ligne de produits). Cette nouvelle modélisation en mettant en lumière les relations coûts-valeur-activités selon les différents segments stratégiques de l'entreprise et, plus particulièrement, l'influence des activités commerciales et relationnelles sur les coûts en fonction de la demande et des comportements d'achat propres à chaque DAS a ainsi conduit à une re-formulation de la stratégie. En effet, les résultats de l'ABC ont connu une traduction directe dans la segmentation stratégique : les dirigeants ont décidé de délaisser peu à peu le segment des CHR et à l'inverse, de se renforcer sur celui des grossistes.

Ces deux cas nous renseignent sur la façon dont l'ABC peut être utilisée à des fins d'analyse stratégique et déboucher sur des choix de réorientation en matière de segmentation ou de positionnement stratégiques. Il est intéressant de noter que dans le premier cas, l'analyse stratégique n'était pas le but recherché en priorité par les responsables. Les choix stratégiques ont émergé peu à peu au fur et à mesure qu'avancait le projet. Dans le deuxième cas, au contraire, les dirigeants insatisfaits de leur ancien système de calcul de coûts, en raison de son incapacité à fournir une aide à l'analyse stratégique, souhaitaient un nouveau système d'information, sans pour autant avoir une idée précise sur la méthode de calcul de coûts à adopter.

L'une des premières conclusions que l'on peut en retirer porte sur le rôle structurant joué par le projet ABC dans la réflexion stratégique et ce, plus particulièrement, dans le cas de l'entreprise « S ». Autant que les résultats obtenus en termes de coûts, c'est le processus même de mise en œuvre de la méthode et les réflexions auxquelles il a donné lieu qui ont conduit les responsables à s'interroger sur des questions stratégiques qui n'étaient pas à l'ordre du jour au départ. Bien plus encore, il semble permis de s'interroger ici sur les retombées de l'expérience en termes de formation d'une stratégie nouvelle, ce qui conduit à poser la question du rôle du contrôle de gestion dans la formation des stratégies émergentes. Pour Mintzberg et al. (1999), ce concept de stratégie émergente « ouvre la porte à l'apprentissage, parce qu'il reconnaît le droit à l'entreprise de faire des expériences. Une action isolée sera menée, des retombées seront observées, et le processus continuera jusqu'à ce que l'entreprise se rassemble sur un modèle, qui deviendra sa stratégie ». Loin d'avoir été formulée à l'avance, la nouvelle stratégie s'est formée de façon fortuite, au terme d'un processus collectif d'apprentissage, au cours duquel les acteurs ont interagi dans leur interprétation de l'action au point de remettre en question leurs hypothèses de départ et de converger sur une nouvelle stratégie. Ce qui est tout à fait intéressant, c'est la façon dont le contrôle de gestion est intervenu dans un tel processus d'apprentissage et les enseignements que l'on peut en retirer sur les relations complexes qu'entretiennent le contrôle et la stratégie. Dans le cas de l'entreprise « S », le processus de formation d'une nouvelle stratégie en termes de positionnement et de segmentation était certes en germe bien avant l'expérience de calcul de coûts par activité. Progressivement, plusieurs responsables prenaient conscience que les services connexes

qu'ils avaient pris l'habitude d'assurer auprès de leurs clients, devenaient un élément important de différenciation par rapport aux principaux concurrents de l'entreprise. Un changement dans la nature de l'offre s'opérait sans être pour autant intentionnel et planifié. Une stratégie se dessinait peu à peu, mais pour qu'elle se rassemble en un modèle, il fallait que les acteurs interagissent lors d'un moment de réflexion sur leur pratique. L'expérience a ainsi joué un rôle de révélateur et d'élucidation de la stratégie auprès des principaux acteurs. Plus précisément, elle a suscité une maïeutique au terme de laquelle, la stratégie a pris forme. En définitive, dans les deux cas étudiés, le contrôle de gestion précède la stratégie en ce que les éclairages qu'il apporte à la réflexion stratégique vont trouver une traduction directe dans les décisions stratégiques. La relation traditionnelle entre planification stratégique et contrôle se trouve ainsi inversée. Simons (1995) décrit cette inversion de la relation stratégie-contrôle à travers l'évolution d'un contrôle de gestion de type *diagnostic* vers un système de contrôle qu'il qualifie d'*interactif* favorisant l'émergence de nouvelles stratégies.

Il semble également permis de s'interroger sur les apports spécifiques de l'ABC dans un tel processus. Une autre méthode de comptabilité de gestion n'aurait-elle pas également permis ce processus d'émergence de la stratégie ? La question est complexe : d'une part, parce que l'ABC s'intéresse aux relations entre coûts et valeur dans les processus de l'entreprise et non pas uniquement aux coûts des centres de responsabilité dans un cadre de contrôle budgétaire ou bien à un calcul de coût de revient *a posteriori* des produits, la méthode peut déboucher aisément sur des considérations en termes de chaîne de valeur et d'avantage concurrentiel. Mais d'autre part, dans son application, rien n'indique que l'ABC ne soit pas utilisée au même titre que n'importe quel système de comptabilité de gestion sans véritable portée stratégique. Si des recherches ont été menées sur le rôle de la stratégie en tant que facteur de contingence de l'ABC, comme le suggère le récent plaidoyer de Gosselin et Mevellec (2003) en faveur de la recherche sur les paramètres de conception des systèmes de comptabilité de gestion, peu d'études en revanche, ont porté sur le rôle de la stratégie dans les paramètres de conception de l'ABC.

Il est intéressant de préciser à ce stade que la modélisation de la chaîne de valeur à travers l'ABC telle qu'elle a été illustrée dans les cas décrits ci-dessus, n'est pas la seule possible. Elle constitue une cons-

truction contingente aux représentations de l'acteur qui la mène et aux objectifs qu'il poursuit. Ainsi par exemple, les choix relatifs au découpage des activités, ou à la nature des inducteurs de coûts retenus (unités d'œuvre, déclencheurs d'activités, facteurs de consommation de ressources (Boisvert 1995)), seront différents selon les objectifs poursuivis (ré-ingénierie des processus, calcul de coûts, ...) ou la nature des subventionnements croisés identifiés (Chauvey 1997). Gosselin et Mévellec (2003) montrent d'ailleurs à ce sujet que la multiplicité des « paramètres de conception » du modèle implique une grande hétérogénéité des approches mises en œuvre sous l'étiquette générique d'ABC.

On peut ainsi se demander à quel moment interviennent les considérations stratégiques lors des processus de conception et de mise en place d'un système de comptabilité à base d'activités et dans quelle mesure l'ABC est utilisée expressément à des fins stratégiques et se traduit directement dans les choix et décisions en la matière. Les deux cas que nous avons traités apportent un éclairage intéressant sur ces questions même s'ils ne présentent cependant qu'un caractère illustratif et exploratoire. Notamment, ils ne portent que sur l'utilisation stratégique de l'ABC au moment de sa mise en place lors de la conception d'un nouveau système de comptabilité de gestion. Il serait intéressant d'étudier l'utilisation de ce nouveau système d'information sur une longue période et de voir dans quelle mesure, il peut constituer un véritable levier de contrôle stratégique de type *interactif*⁶, favorisant l'apprentissage et l'émergence des stratégies, tel que le décrit Simons (1995). Il serait alors opportun d'étudier la place et le rôle des différents acteurs (dirigeants, contrôleurs de gestion, mais aussi les responsables des diverses activités (cadres opérationnels, maîtrise, opérateurs...) dans les processus de formation des stratégies émergentes à partir de leur interprétation des informations apportées par le système de comptabilité à base d'activités. En focalisant l'analyse au niveau des activités et des processus, l'ABC offre l'avantage d'attirer plus facilement l'attention des acteurs sur leurs pratiques, leurs comportements, leurs compétences et leurs conséquences en termes de coûts et de valeur.

⁶ Notons que l'utilisation d'un système de contrôle de type interactif n'exclut nullement l'utilisation complémentaire d'un système de type diagnostic. Le suivi de l'ABC permettant à la fois un contrôle récurrent des variables critiques de performance des activités (contrôle de type diagnostic) et un apprentissage des incertitudes stratégiques (contrôle interactif).

3.2. *Au-delà des frontières organisationnelles : ABC et chaînes de valeur externes*

Plusieurs études sur la gestion stratégique des coûts nous incitent à considérer que l'intérêt de l'ABC dépasse la seule chaîne de valeur interne à l'entreprise et se situe au-delà de ses frontières organisationnelles. Ainsi, pour être complète, l'analyse de la chaîne de valeur ne doit pas se limiter à la chaîne de valeur interne à l'entreprise mais bien plutôt, s'étendre à l'analyse de la chaîne de valeur des clients comme des fournisseurs. Pour Bouquin (2000), une telle représentation permettant l'analyse de la chaîne de valeur globale est faite pour susciter deux questions : celle de la solidarité ou de l'antagonisme amont-aval des performances⁷ ; celle du choix des autres stades que l'entreprise peut avoir intérêt à occuper.

L'analyse doit donc être menée sur l'ensemble de la filière. C'est bien ce que préconisent Shank et Govindarajan (1995) qui font justement remarquer qu'une entreprise n'est normalement qu'une partie de l'ensemble plus large du système de création de valeur. Dans leur ouvrage sur la gestion stratégique des coûts, les auteurs prennent comme exemple le cas d'une entreprise intervenant dans le secteur de l'emballage. Cette entreprise intervient sur deux segments stratégiques : celui des produits de grande consommation et celui des produits différenciés. Une analyse de la chaîne de valeur menée en aval intègre les différents stades de la filière au-delà de l'entreprise formatrice de carton, jusqu'à la grande distribution, en passant par les entreprises clientes qui emballent leurs produits pour les commercialiser en grande distribution. L'analyse de la chaîne de valeur en aval, montre que l'entreprise n'a aucun intérêt à développer ses activités en direction des produits différenciés, dans la mesure où, sur ce segment, ce sont les entreprises situées en aval (entreprises de transformation de produits différenciés et grande distribution) qui s'approprient la plus grande part de la valeur ajoutée.

⁷ « Quelle relation existe entre son propre coût de revient et le coût de revient de son client, donc entre ses activités et celles des clients, notamment en étudiant la structure du coût de revient des produits du client ; quelles situations de coopération seraient susceptibles de faire apparaître des zones de gains communs à elle-même, à ses fournisseurs et/ou clients ? » (Bouquin 2000, p. 122-125).

L'évolution des échanges interentreprises et des accords de partenariat, de même que le développement des réseaux interentreprises, tendent à accentuer cette nécessité de mener une analyse des coûts et de la chaîne de valeur au-delà des frontières organisationnelles. De même, plusieurs pratiques managériales telles que le juste-à-temps ou le « *supply chain management* » vont également dans ce sens. Dans ce contexte où la création de valeur tient souvent à la qualité des coordinations et aux routines qui se créent par apprentissage à travers les ajustements mutuels entre partenaires, il convient de s'interroger sur les apports de l'ABC. L'étude de Dekker précédemment citée (Dekker 2003), fournit une illustration des apports de l'ABC dans le contexte d'échanges interentreprises et de *supply-chain management*. L'étude tend cependant à montrer que les conditions de succès de l'utilisation de l'ABC réside dans le partage d'informations comptables entre le client et ses différents fournisseurs et sur l'instauration de relations de confiance. Cela s'impose avec d'autant plus d'acuité que la question du partage de la valeur créée est en jeu dans de tels échanges, notamment lorsque les coordinations et ajustements mutuels sont sources d'apprentissages et de gains de productivité. De plus, comme le montre une étude récente (Dubois 2003), ces apprentissages introduisent une difficulté supplémentaire dans l'analyse des coûts en ce qu'ils contribuent à reconfigurer en permanence les routines de coordination et donc la nature et le contenu des activités : « *quand la façon de travailler ensemble change, la structure des coûts change également* ».

3.3. Les conditions de succès d'un contrôle de gestion stratégique basé sur l'ABC

Les conditions de succès d'un contrôle de gestion stratégique basé sur les activités sont multiples, mais deux d'entre elles apparaissent particulièrement déterminantes.

– l'implication des dirigeants dans le processus s'avère essentielle pour que le contrôle de gestion soit réellement mis en œuvre et utilisé dans une perspective stratégique. On constate en général que les réussites dans ce domaine sont fortement liées au fait que le système de contrôle ait été décidé et déployé à l'initiative, sous l'impulsion de la direction générale. L'alimentation du système de contrôle reste dans ce cas dans la « sphère » comptable et financière, mais son pilotage est assuré depuis la « sphère » stratégique, ce qui permet de conserver une

subordination de la technique employée aux finalités poursuivies. Il est en effet fréquent que, lorsque les systèmes de contrôle sont pilotés par les financiers ou les comptables, la mécanique de la méthode utilisée et ses contraintes techniques, prennent le pas sur les finalités et les décisions qu'il s'agit d'éclairer. Une hiérarchie claire doit donc être réalisée entre le processus de réflexion et d'aide à la décision que la méthode permet, et la technique que celle-ci demande de mettre en œuvre.

Toutefois, l'implication des dirigeants est davantage une variable exogène agissant comme une contrainte qu'un paramètre technique sur lequel il serait possible de jouer pour assurer le succès du contrôle de gestion stratégique. Il s'agit donc souvent d'une limite à ce succès, qui s'applique plus généralement à tous les processus de changements organisationnels.

– La rigueur de la méthodologie mise en œuvre est également un facteur de succès essentiel car elle détermine la qualité des résultats obtenus et donc leur capacité à éclairer des décisions stratégiques. On sait que la perte de pertinence des méthodes traditionnelles de calcul de coûts (méthode des sections homogènes puis des centres d'analyse) est davantage liée à la façon dont les entreprises les ont utilisées qu'aux fondements mêmes de ces approches (par exemple le fait que, pour des raisons pratiques, les sections aient souvent été calées sur les centres de responsabilité, ce qui leur a fait perdre leur caractère homogène et a engendré des phénomènes de subventionnements croisés)⁸. On peut craindre que la méthode ABC ne connaisse des dérives comparables si, par facilité, on accepte trop souvent des compromis avec les principes fondateurs de la démarche. L'observation de cas pratiques de mise en œuvre alimente ces craintes en mettant d'ores et déjà en évidence des erreurs régulièrement commises et se traduisant par un appauvrissement de la méthode et une dégradation de la qualité et de la lisibilité de ses résultats. C'est par exemple le cas lors de l'élaboration de la cartographie des activités où l'on constate parfois un niveau de décomposition trop fin qui conduit à un système complexe et à des résultats difficiles à interpréter ou, au contraire, un niveau de décomposition trop grossier qui génère des phénomènes de subventionnements croisés

⁸ Dans un article sur les apports du Lieutenant-Colonel Rimailho, H. Bouquin souligne justement que la méthode des sections homogènes telle qu'elle a été conceptualisée et pratiquée à l'origine par Rimailho peut être considérée comme une forme pionnière d'application de la méthode ABC (Bouquin 1995).

comparables à ceux reprochés aux approches traditionnelles (Chauvey 1997).

À ce jour les critères d'appréciation de la rigueur d'application de la méthode restent largement à définir. Gosselin et Mevellec (2003) montrent que, contrairement au postulat de la plupart des recherches en comptabilité de gestion, les systèmes d'ABC reposent sur des *paramètres de conception* très hétérogènes. Des recherches sur la contingence des résultats obtenus aux paramètres de conception mis en œuvre permettront d'éclairer plus concrètement l'exigence de rigueur évoquée ici sur le plan du principe.

Conclusion

Au terme de cette réflexion sur les apports stratégiques de l'ABC plusieurs enseignements se dégagent. En premier lieu, il apparaît que les potentialités de l'ABC se situent bien au-delà du seul cadre du calcul et de l'analyse des coûts. C'est au contraire, dans l'analyse de la chaîne de valeur et de l'étude des enchaînements de causalité entre processus, coûts et valeur dans une perspective d'avantage concurrentiel que cette méthode prend tout son sens. Mais là-encore, il convient de ne pas être trop réducteur : d'une part l'analyse de la chaîne de valeur se doit d'être complète depuis les processus d'approvisionnement jusqu'aux activités de commercialisation et ne pas se limiter aux seuls coûts d'assemblage ou de transformation ; d'autre part, elle peut dépasser les frontières organisationnelles et s'inscrire dans une perspective de chaîne de valeur globale au sein de la filière dans laquelle s'insère l'entreprise, depuis la prise en compte de la chaîne de valeur des fournisseurs jusqu'à celle des clients. Cela suppose, un partage de l'information sur les coûts et l'instauration de relations de partenariat basés sur la confiance avec les clients et fournisseurs. Cette analyse de la chaîne de valeur interentreprises est d'autant plus pertinente dans le cadre d'entreprises en réseaux. Par ailleurs, au-delà du cadre conceptuel de Porter et de l'analyse de la chaîne de valeur, dans une approche de type *resources-based* ou *core-competencies*, il serait intéressant d'étudier les conditions dans lesquelles l'analyse d'activités peut permettre l'identification de compétences distinctives sources d'avantages en termes de coûts. Par exemple, une analyse des coûts par activité peut révéler que certaines activités au sein de la chaîne de valeur sont

réalisées à un coût plus bas que celui des concurrents en raison de compétences, de routines ou de modes d'organisation uniques. Comme l'indique Lorino (2001), une chaîne de valeur est constituée d'activités, donc de « faire », eux-mêmes fondés sur des compétences (pour « faire », il faut « savoir faire »).

En dernière analyse, si la dimension stratégique du contrôle de gestion a longtemps été cantonnée aux stades de la planification et de la mise en œuvre de la stratégie (Simons 1995), les cas que nous avons étudiés nous incitent à penser, qu'une analyse de type ABC peut jouer un rôle dans la formation des stratégies émergentes, il s'agit là d'un axe de recherche qui peut s'avérer particulièrement prometteur.

Bibliographie

- 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'AFC*, Toulouse.
- Boisvert H. (1995), *La comptabilité de management*, ERPI, Édition du Renouveau Pédagogique.
- Bouquin H. (1995), « Rimailho revisité », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 1, vol. 2, septembre, p. 5-33.
- Bouquin H. (2000), *Comptabilité de gestion*, Économica.
- Bréchet J.P. et Mévellec P. (1999), « Pour une articulation dynamique entre stratégie et contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, n° 124, juin-juillet-août, p. 22-37.
- Chauvey J.N. (1997), « La méthode ABC à l'épreuve des faits », *Revue Française de Comptabilité*, n° 294, novembre, p. 53-62.
- David A. (2000), « Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées », in A. David, A. Hatchuel et R. Laufer R. (éds), *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert-Fnege, p. 83-110.
- Dekker H.C. (2003), « Value Chain Analysis in Interfirm Relationships : A Field Study », *Management Accounting Research*, vol. 14, p. 1-23.
- Dubois A. (2003), « Strategic Cost Management Accross Boundaries of Firms », *Industrial Marketing Management*, vol. 1, n° 10, p. 1-10.

- Gosselin M. (2000), « L'influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n° 4, décembre, p. 37-56.
- Gosselin M. et Mévellec P. (2003), « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, mai, p. 87-110.
- Guiding C., Cravens K.S. et Tayles M. (2000), « An International Comparison of Strategic Management Practices », *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 113-135.
- Hergert M. et Morris D. (1989), « Accounting Data for Value Chain Analysis », *Strategic Management Journal*, vol. 10, p. 175-188.
- Lorino P. (2001), *Méthodes et pratiques de la performance*, Éditions d'Organisation.
- Mintzberg H., Ahlstrand B. et Lampel J. (1999), *Safari en pays stratégie*, Village Mondial.
- Porter M. (1986), *L'avantage concurrentiel*, InterÉditions, traduit de M. Porter (1985), *Competitive Advantage*, The Free Press, Macmillan, Inc.
- Shank J.K. (1989), « Strategic Cost Management : New Wine, or Just New Bottles ? », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 1, Fall.
- Shank J.K. et Govindarajan V. (1995), *La gestion stratégique des coûts*, Éditions d'Organisation, traduit de J.K. Shank et V. Govindarajan (1993), *Strategic Cost Management*, The Free Press.
- Simons R. (1995), *Levers of Control*, Harvard Business School Press.