

2M11.2250.4

ÉCOLE DES HAUTES ÉTUDES COMMERCIALES
affiliée à l'Université de Montréal

La comptabilité par activités:
une étude empirique auprès d'entreprises québécoises

par

France Jauron

Sciences de la gestion

Mémoire présenté à la faculté des études supérieures
en vue de l'obtention du grade de
Maître ès sciences (M.Sc.)
option: contrôle de gestion

m 1994
No 16

1994

(c) France Jauron, 1994

ÉCOLE DES HAUTES ÉTUDES COMMERCIALES
affiliée à l'Université de Montréal

Ce mémoire intitulé:

La comptabilité par activités:
une étude empirique auprès d'entreprises québécoises

présenté par

France Jauron

a été évalué par un jury composé des personnes suivantes:

Hugues Boisvert
Directeur du jury

Omer Crêteau
Premier lecteur

Jean Nollet
Deuxième lecteur

Mémoire accepté le : 14 mars 1994

REMERCIEMENTS

Le programme d'obtention de la maîtrise ès sciences de la gestion est un parcours exigeant, parfois semé d'embûches et difficile à réussir sans les encouragements et le soutien de plusieurs personnes.

J'aimerais remercier mon directeur de recherche, monsieur Hugues Boisvert, qui m'a permis d'entreprendre ce périple à la fin duquel j'ai trouvé des opportunités de carrière passionnantes.

Je remercie également les professeurs qui ont animé différents séminaires auxquels j'ai assisté: messieurs Richard Déry, Jean-Guy Desforges, Gérard Ouimet et Yvan Stringer. La qualité de leur enseignement, leur professionnalisme ainsi que leur disponibilité ont contribué dans une large part à l'enrichissement du processus de réflexion dont a été issu le mémoire de maîtrise.

Ce périple serait devenu une véritable traversée du désert sans la présence de confrères et consoeurs de travail avec lesquels il a été possible d'échanger et de faire fructifier la réflexion entamée au cours des séminaires: je pense à Denis Archambault, Pierre-Jean Dion et Marie-André Caron.

À mon époux Jean-Claude Guy, je dis merci pour le soutien et la patience qu'il a démontrés à chaque instant. Il est et a été un compagnon de route attentif, conciliant et infatigable. Je lui dois beaucoup.

Enfin, je dédie ce mémoire à ma mère, Françoise Jauron, qui a su nous inculquer le goût des études et du dépassement de soi, valeurs qu'elle considérait essentielles au plein épanouissement de ses enfants. Je la remercie pour la générosité et la disponibilité dont elle a fait preuve tout au long de ce parcours.

SOMMAIRE

La comptabilité par activités suscite actuellement beaucoup d'intérêt. Plusieurs articles ont été écrits sur le sujet et de nombreuses entreprises ont retenu les services d'un consultant afin d'utiliser ce nouvel outil de gestion. Au Québec, bien que l'on puisse affirmer que la comptabilité par activités suscite un certain engouement auprès des milieux d'affaires, nous n'avons que peu de données sur l'expérience vécue par les entreprises d'ici.

Quel est le contexte dans lequel s'insère la comptabilité par activités? Quelle est la nature des systèmes conçus? Quelle est la démarche suivie par les entreprises? Quel est le taux de réussite de l'implantation de ces systèmes? Autant de questions dont il est difficile, à l'heure actuelle, de connaître les réponses.

Cette recherche a pour objectifs de recueillir des données sur différents aspects des systèmes de comptabilité par activités implantés au Québec et de broser les grandes lignes d'un tableau nous offrant une idée de l'application pratique de cet outil de gestion en sol québécois.

La recherche portera plus précisément sur les aspects suivants: le modèle de comptabilité par activités, l'information produite par le modèle, la démarche suivie, l'impact au sein de l'entreprise ainsi que le taux de réussite de l'utilisation de la méthode.

Nous verrons au cours de cette recherche que l'application du concept de comptabilité par activités au sein des entreprises québécoises est tout à fait particulière. La recherche démontre toute la flexibilité de cet outil de gestion et remet en question l'appellation même de **système** que l'on retrouve couramment dans la littérature traitant du concept de comptabilité par activités. Les informations recueillies offrent également de multiples pistes de recherche aux chercheurs désirant

explorer plus à fond les enjeux pratiques de la comptabilité par activités.

Par ailleurs, cette recherche est l'occasion d'expérimenter une méthode de recherche peu utilisée en contrôle de gestion: la recherche empirique. Cette démarche peut représenter une alternative intéressante au chercheur qui trouve difficile d'appliquer au champ du contrôle de gestion les méthodes de recherche utilisées en sciences sociales.

TABLE DES MATIÈRES

Remerciements	iii
Sommaire	iv
Table des matières	vi
Liste des tableaux	x
Liste des figures	xii
Liste des annexes	xiii
Introduction	1
Chapitre 1: Revue de la littérature	3
1. L'évolution des systèmes de coût de revient	4
2. La comptabilité par activités	10
2.1 Les éléments de base	10
2.2 La notion d'activité	13
2.3 La notion de processus	14
2.4 Les facteurs inducteurs de coûts	15
2.5 Les modèles de comptabilité par activités	17
2.5.1 Les modèles de Turney	17
2.5.2 Le modèle détaillé du coût de revient par activités	20
2.5.3 La méthode des sections homogènes	23
2.5.4 La décomposition des coûts et l'analyse du processus	25
2.6 L'intégration des systèmes de comptabilité par activités	26
2.7 La démarche de conception et de mise en oeuvre	27
2.7.1 La nécessité d'une approche multidisciplinaire	27
2.7.2 Le projet-pilote	28
2.7.3 L'implication du consultant	28
2.7.4 Les problèmes reliés à la conception et à la mise en oeuvre	29
2.7.5 Les coûts de conception et de mise en oeuvre	29
2.8 L'impact sur l'organisation	30

Chapitre 2 : Le cadre conceptuel	33
1. Le cadre théorique	34
1.1 Les modèles de CPA	34
1.2 Les facteurs inducteurs	36
2. Le modèle d'analyse	37
 Chapitre 3: La méthodologie	 41
1. Le choix de la méthode	42
2. La composition de l'échantillon	43
3. La construction de l'outil d'observation	44
4. Le déroulement de l'enquête	45
 Chapitre 4: Présentation des résultats	 46
1. Les entreprises	47
1.1 Le secteur d'activités	47
1.2 Le chiffre d'affaires	48
1.3 Le nombre d'employés	49
1.4 L'introduction du modèle de CPA	49
2. Le modèle de CPA	51
2.1 Les objectifs initiaux	51
2.2 Les activités	58
2.2.1 La notion d'activité	58
2.2.2 Le nombre de centres de regroupement	60
2.3 Les facteurs inducteurs	62
2.3.1 La nature des facteurs inducteurs	62
2.3.2 Le nombre de facteurs inducteurs	65
3. L'information produite par le modèle de CPA	67
3.1 L'utilisation du modèle de CPA	67
3.2 La fréquence d'utilisation	71
3.3 Le statut	72

3.4	L'intégration du modèle de CPA aux principaux systèmes comptables	74
3.4.1	Le degré d'intégration	74
3.4.2	Les motifs de l'intégration	76
3.4.3	La modification du degré d'intégration	79
4.	La démarche de conception et de mise en oeuvre	81
4.1	Le projet-pilote	81
4.2	L'équipe de conception et de mise en oeuvre	82
4.3	Le champion	85
4.4	Le consultant	86
4.5	La durée de la démarche	89
4.6	Les problèmes rencontrés	90
5.	L'incidence sur l'organisation	93
5.1	Les résultats financiers	93
5.2	Les coûts de conception et de mise en oeuvre	95
5.3	Les coûts annuels d'exploitation	96
5.4	Le facteur humain	97
6.	Les résultats	99
6.1	Les bénéfiques	99
6.2	L'évaluation de la démarche	101
6.3	La continuité de la démarche	103
Chapitre 5 : Synthèse et interprétation des résultats		104
1.	Le modèle de CPA	105
1.1	Les objectifs initiaux	105
1.2	La nature du modèle de CPA	106
2.	L'information produite par le modèle de CPA	110
2.1	Sommaire des résultats	110
2.2	Le système de CPA	115
2.3	L'intégration aux principaux systèmes comptables	118

3.	La démarche de conception et de mise en oeuvre	120
3.1	Sommaire des résultats	120
3.2	Les problèmes rencontrés	122
4.	L'incidence sur l'organisation	124
4.1	Les résultats financiers	124
4.2	Les coûts annuels d'exploitation	125
5.	Les résultats	127
	Conclusion	129
	Bibliographie	134
	Annexes	137

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 4.1	Classement des entreprises selon le secteur d'activités	48
Tableau 4.2	Classement des entreprises selon le chiffre d'affaires	48
Tableau 4.3	Classement des entreprises selon le nombre d'employés	49
Tableau 4.4	L'introduction du modèle de CPA	50
Tableau 4.5	Les objectifs initiaux	52
Tableau 4.6	La base de répartition du système traditionnel de coût de revient	54
Tableau 4.7	Évaluation de l'information produite par le système traditionnel de coût de revient	57
Tableau 4.8	Modèle conçu selon une vision fonctionnelle ou opérationnelle	58
Tableau 4.9	Le nombre de centres de regroupement	62
Tableau 4.10	La nature des facteurs inducteurs	64
Tableau 4.11	Le nombre de facteurs inducteurs	66
Tableau 4.12	L'utilisation du modèle de CPA	68
Tableau 4.13	La fréquence d'utilisation de l'information produite par le modèle de CPA	72
Tableau 4.14	Le statut de l'information produite par le modèle de CPA	73
Tableau 4.15	Le degré d'intégration du modèle de CPA aux principaux systèmes comptables	74
Tableau 4.16	Motifs reliés à la non-intégration du modèle de CPA aux principaux systèmes comptables	77
Tableau 4.17	Motifs reliés à l'intégration partielle du modèle de CPA	78
Tableau 4.18	Modification du degré d'intégration du modèle de CPA	79
Tableau 4.19	Début de la mise en oeuvre par un projet-pilote	81
Tableau 4.20	Mise en place d'une équipe de conception	82
Tableau 4.21	Le nombre de membres au sein de l'équipe de conception	83
Tableau 4.22	Catégories de personnel qui ont participé à la conception	84
Tableau 4.23	Nomination d'un champion de la CPA	86
Tableau 4.24	Utilisation des services d'un consultant	87
Tableau 4.25	L'intervention du consultant	87

Tableau 4.26	Le rôle du consultant	88
Tableau 4.27	Durée de la démarche de conception et de mise en oeuvre	89
Tableau 4.28	Les problèmes rencontrés	92
Tableau 4.29	Incidence sur les résultats financiers de l'entreprise	94
Tableau 4.30	Les coûts de conception et de mise en oeuvre	95
Tableau 4.31	Les coûts annuels d'exploitation	96
Tableau 4.32	Incidence sur le comportement des employés de l'entreprise	98
Tableau 4.33	Les bénéfiques	100
Tableau 4.34	Évaluation de la démarche	102
Tableau 4.35	La continuité de la démarche	103
Tableau 5.1	Les éléments du modèle de CPA	107
Tableau 5.2	Sommaire des résultats portant sur l'information produite par le modèle de CPA	111
Tableau 5.3	Conception du modèle de CPA et degré d'intégration	119
Tableau 5.4	Sommaire des résultats portant sur la démarche de conception et de mise en oeuvre	121
Tableau 5.5	Impact sur les résultats financiers	125
Tableau 5.6	Mode d'utilisation et coûts annuels d'exploitation	126
Tableau 5.7	Synthèse des résultats portant sur le degré de satisfaction	127

LISTE DES FIGURES

Figure 1.1	Les deux visions de la consommation des ressources de l'entreprise . .	11
Figure 1.2	Le modèle traditionnel	12
Figure 1.3	Un modèle de première génération de CPA	18
Figure 1.4	Le modèle de la deuxième génération de CPA	19
Figure 1.5	Le modèle détaillé du coût de revient par activités	21
Figure 1.6	Architecture globale du système de coût à base d'activités	23
Figure 2.1	Le modèle d'analyse	38

LISTE DES ANNEXES

Annexe A	Le questionnaire	137
Annexe B	Le modèle d'analyse	149

INTRODUCTION

Le concept de comptabilité par activités présente des alternatives intéressantes pour les entreprises qui sont insatisfaites de l'information produite par les méthodes traditionnelles de coûts de revient. La littérature est cependant peu abondante relativement à l'application pratique du concept de comptabilité par activités: elle est tout simplement inexistante dans le cas plus spécifique des entreprises québécoises.

Cette absence de données est ce qui a motivé le désir d'entreprendre une recherche ayant pour objectif de présenter les grands axes en fonction desquels se développe la comptabilité par activités au Québec. En définitive, la question de départ sera «Comment les entreprises québécoises appliquent-elles la comptabilité par activités?».

Compte tenu des contraintes à l'intérieur desquelles cette recherche s'est déroulée, il a été impossible d'explorer en détail tous les aspects de l'application pratique de la comptabilité par activités. Aux fins de la présente recherche, nous avons choisi de recueillir des informations accessibles en termes de cuillette de données, et qui présentaient un intérêt autant pour les chercheurs que pour les praticiens.

Cinq grands thèmes seront abordés:

- 1) le modèle de comptabilité par activités (ses objectifs, les activités et les facteurs inducteurs);
- 2) l'information produite par le modèle (son utilisation, la fréquence d'utilisation, son statut comparativement à l'information disponible antérieurement et son degré d'intégration aux principaux systèmes comptables);

- 3) la démarche de conception et de mise en oeuvre (le projet-pilote, l'équipe de conception et de mise en oeuvre, le champion, le consultant, la durée de la démarche et les problèmes rencontrés);
- 4) l'incidence sur l'organisation (aux niveaux financiers et humains);
- 5) les résultats de la démarche (les bénéfices récoltés par l'organisation et l'évaluation du concept par les répondants).

Afin de recueillir le maximum d'informations, la recherche s'est adressée au plus grand nombre d'entreprises possibles sans distinction de taille ou de secteurs d'activités. Le point commun de ces entreprises est la mise en place ou l'utilisation d'un système ou d'un modèle de comptabilité par activités, quelle qu'en soit sa nature.

Le premier chapitre de cette recherche aura pour objet de préciser les différents éléments théoriques du concept de comptabilité par activités. Le deuxième chapitre posera un regard critique sur les éléments présentés précédemment afin de faire ressortir les principaux composants du cadre théorique. Le modèle d'analyse sera également présenté à ce chapitre. Le troisième chapitre exposera les éléments du cadre méthodologique dans lequel s'est déroulée cette recherche. Le quatrième chapitre présentera les résultats de la recherche tandis que le dernier chapitre aura pour objet de faire la synthèse et d'interpréter les résultats présentés au chapitre précédent.

CHAPITRE 1: REVUE DE LA LITTÉRATURE

L'objectif de cette recherche est de parvenir à une meilleure compréhension de l'application pratique de la comptabilité par activités au sein des entreprises québécoises des secteurs manufacturiers et de services. La revue de littérature portera donc principalement sur la comptabilité par activités et non sur la gestion par activités. Celle-ci sera cependant abordée indirectement à cause de sa relation étroite avec la comptabilité par activités et du fait de son importance grandissante dans la littérature traitant de la comptabilité de gestion.

Afin de cerner ce qui a motivé l'émergence du concept de comptabilité par activités, il apparaît important de présenter l'évolution des systèmes de coût de revient en ayant en perspective les transformations de l'environnement organisationnel au cours des dernières décennies.

1. L'ÉVOLUTION DES SYSTÈMES DE COÛT DE REVIENT

Une majorité des auteurs traitant de l'efficacité des systèmes de coût de revient actuels affirme que les méthodes traditionnelles de coût de revient n'offrent plus aux gestionnaires une information pertinente et utile à la prise de décision. (Boisvert, 1991; Cooper et Kaplan, 1990; Johnson et Kaplan, 1987; Lorino, 1989; Mévellec, 1991; Turney, 1991). Différents facteurs ont modifié considérablement les conditions dans lesquelles les systèmes de coût de revient traditionnels ont été utilisés, rendant ainsi désuètes les hypothèses à la base de l'application de ces méthodes.

Les systèmes traditionnels de coût de revient ont pris naissance dans les années 1800, au seuil de la révolution industrielle. À cette époque, les besoins des gestionnaires en matière d'information comptable étaient limités du fait de la simplicité du processus de fabrication et des structures organisationnelles. Le calcul du coût de revient des produits avait pour objectifs la fixation du prix de vente et l'évaluation des stocks tandis que les indicateurs financiers servaient principalement à l'évaluation de la rentabilité des opérations. (Boisvert, 1991).

Les frais généraux de fabrication ne représentaient qu'une portion négligeable des coûts totaux tandis que les frais de main-d'oeuvre directe en constituaient la partie la plus importante. Dans ces conditions, il était tout à fait indiqué de répartir les frais généraux en fonction de bases volumiques comme, par exemple, les heures de main-d'oeuvre directe, ou de répartir les frais fixes au prorata du volume de production. (Boisvert, 1991; Lorino, 1989; Mévellec, 1991).

Jusqu'aux années 1960, la stratégie des industries manufacturières fut axée sur la production de masse. Le contexte économique étant particulièrement favorable, la principale préoccupation des gestionnaires fut de suffire à la demande des consommateurs.

À cette époque, les structures organisationnelles se caractérisaient par une spécialisation poussée du travail, par un clivage entre les dirigeants-décideurs et les employés-exécutants et par une hiérarchie pyramidale où les communications entre le sommet stratégique et le centre opérationnel s'effectuaient uniquement du haut vers le bas. (Boisvert, 1991). Les hommes étaient considérés comme une ressource parmi d'autres; il s'agissait avant tout de gérer des produits et des dollars. (Archier et Sérieyx, 1984).

Le modèle traditionnel de coût de revient, que ce soit la méthode des coûts complets ou des coûts directs, était adapté à cette approche mécaniste de l'entreprise et convenait à un environnement stable, accueillant, simple et certain. (Boisvert, 1991; Lorino, 1989; Mévellec, 1991). Sur ces marchés de masse, la comptabilité analytique de gestion se trouvait ainsi à exprimer des représentations en conformité avec le contexte. (Mévellec, 1991).

Le potentiel au niveau national étant pleinement exploité, l'expansion des entreprises se prolongea sur les marchés internationaux. En soutenant le volume des ventes, cette situation perpétua le phénomène de la production de masse et des économies d'échelles qui semblaient assurer aux entreprises des coûts minimums et un prix de vente concurrentiel. (Bolwijn et Kumpe, 1989).

Tout en offrant aux entreprises l'occasion d'augmenter leur volume de ventes, l'ouverture des marchés internationaux offrit également aux consommateurs la possibilité de choisir d'autres produits et à moindre prix. Les entreprises tentèrent alors de restructurer et de transférer des usines afin de réduire leurs coûts. Au sein des organisations, on assista à des coupures importantes de personnel dans le but de réduire les frais d'opération et de redresser la courbe des profits. (Johnson, 1992). La tendance à la hausse des résultats fut toutefois de courte durée et les dépenses se mirent, et rapidement, à redonner des signes de croissance tandis que la productivité des entreprises subissait le sort inverse. (Turney, 1991).

D'autre part, l'environnement technologique connaissait d'importantes modifications qui devaient transformer les structures de coûts des organisations. La main-d'oeuvre directe, désormais automatisée, représentait une part de plus en plus faible des frais de fabrication tandis que les frais généraux devenaient de plus en plus importants. (Boisvert, 1991; Turney, 1991).

«Globalement, les charges des services de production représentent une fraction de plus en plus faible du coût global. Les charges relatives aux fonctions d'amont (approvisionnement, études) et d'aval (distribution) sont désormais prépondérantes...» (Mévellec, 1991).

Malgré cette évolution du contexte organisationnel, les frais généraux étaient toujours répartis selon une base volumique, la main-d'oeuvre directe étant la base la plus utilisée, ce qui occasionnait des distorsions majeures au calcul du coût de revient des produits. (Boisvert, 1991; Mévellec, 1991; Turney, 1991). Certaines entreprises répartirent leurs frais généraux selon d'autres clés de répartition comme par exemple, les heures-machines. Ces méthodes ne s'avérèrent pas plus utiles dans la détermination du coût des produits du fait que les montants en cause ne représentaient que «...quelques pourcents de la durée de présence du produit dans l'entreprise.» (Mévellec, 1991).

«...on est face à des modèles volumiques de l'entreprise, modèles incapables de saisir la complexité de la gestion des entreprises de cette fin de siècle.» (Mévellec, 1991).

Dans cet environnement turbulent et hostile, l'utilité des systèmes de coûts de revient traditionnels se retrouve limitée dans les trois secteurs suivants de la gestion:

- 1) Les procédures de choix d'investissement;
- 2) Le contrôle des coûts;

3) La détermination du coût des produits. (Boisvert, 1991; Mévellec, 1991).

«Les systèmes de comptabilité actuels (...) sont devenus un obstacle pour le développement d'un avantage concurrentiel. Les préoccupations relatives aux analyses d'écart budgétaires ou de standards, mettent un frein à l'amélioration continue. ...les chiffres générés par ces systèmes conduisent à des décisions inadéquates et à la non-compétitivité.» (Hayes, Wheelwright, Clark, 1988). (traduction de l'auteure).

Selon Philippe Lorino, le gestionnaire est désormais «paralysé».

«Les instruments de l'action (outils de gestion pour les entreprises, ...) reflètent étroitement les concepts théoriques qui ont permis de les produire, et les concepts théoriques reflètent une situation historique dépassée. (...) Démuni d'outils, le manager se trouve ainsi réduit à «compter sur ses propres forces», sur un bon jugement, sur sa bonne étoile...il semble frappé d'impuissance, paralysé.» (Lorino, 1989).

La comptabilité par activités ou méthode ABC (pour Activity-Based Costing) a pris naissance suite à l'incapacité des systèmes de comptabilité traditionnels de produire une information en accord avec les besoins des gestionnaires actuels. (Boisvert, 1991; Cooper, 1991; Johnson et Kaplan, 1987; Lorino, 1989, Mévellec, 1991). Les distorsions occasionnées par les méthodes traditionnelles de coûts de revient ont détérioré la qualité de l'information et ont amené les gestionnaires à prendre des décisions inadéquates comme par exemple, abandonner une ligne de produits dont le rendement aurait pu être différent, dépendamment de la méthode de calcul utilisée. (Turney, 1991).

«La perte de (tout) lien de causalité entre les consommations effectives de ressources, et les coûts imputés est l'une des sources majeures des dysfonctionnements des systèmes de coûts en vigueur.» (Mévellec, 1991).

Dans un environnement changeant, les gestionnaires ont des besoins en information différents de ce que leur apportent la comptabilité financière ou les systèmes de coût de revient traditionnels. (Boisvert, 1991; Mévellec, 1991). Les systèmes de coût de revient traditionnels sont actuellement limités dans la production d'information sur les besoins du client ou sur les moyens d'apporter des améliorations aux processus. De par son extension aux activités de l'entreprise, la méthode ABC peut fournir une information diverse et fiable comme par exemple, des analyses de rentabilité de clientèle ou des données relatives aux réseaux de distribution. (Turney, 1991).

«...il est maintenant urgent d'éclairer la «face cachée de l'usine», c'est-à-dire l'ensemble des activités invisibles du seul fait que la comptabilité traditionnelle n'en prend pas une mesure spécifique. Ces activités, qui ne sont pas évaluées, consomment pourtant de plus en plus de ressources.» (Boisvert, 1991).

La «face cachée de l'usine» fait référence à la vision traditionnelle du cheminement des coûts caractérisés par la connaissance de «ce qui est dépensé» (les ressources) et non de «pourquoi» c'est dépensé (les activités). Selon la vision traditionnelle, les coûts sont attribués aux produits sur la base des ressources consommées et non sur la base des activités consommées.

«Le rapport de coûts typique vous dit ce que vous dépensez. Il ne vous dit pas pourquoi vous le dépensez. Lorsque vous saisissez dans les frais généraux, vous vous attaquez au résultat et non à la cause. Conséquemment, vous endommagez la qualité des produits et services plutôt que de réduire les coûts de façon permanente.» (Turney, 1991) (traduction de l'auteure).

Mettre en lumière les diverses activités de l'entreprise, c'est rapprocher les coûts du processus. Par une meilleure identification et compréhension du processus, l'approche par les activités parvient ainsi à établir le rapprochement entre les gestionnaires et les opérations de l'entreprise.

Pour Boisvert, 1993, le coût de revient par activités permet entre autres:

- une meilleure représentation de l'entreprise, en reflétant plus fidèlement le véritable comportement des coûts des produits et services;
- une réponse à des questions spécifiques concernant des facteurs de rentabilité;
- une perspective d'orientation et de direction, et non plus de détection et de surveillance;
- une information compréhensible qui facilite le dialogue et le changement en favorisant une meilleure communication à l'aide du langage des activités.

2. LA COMPTABILITÉ PAR ACTIVITÉS

2.1 Les éléments de base

Afin de mettre en lumière les principaux enjeux de la mise en application de la comptabilité par activités, il importe dans un premier temps, d'en élaborer les principaux éléments.

Le modèle de la comptabilité par activités a été véritablement diffusé lorsqu'une coopérative d'entreprises nord-américaines, le CAM-I, a repris les recherches effectuées par Robert Kaplan et Robin Cooper afin de proposer aux entreprises un modèle comptable de gestion des coûts leur permettant de s'adapter adéquatement aux contraintes d'un environnement industriel en plein bouleversement.

Le système proposé par le CAM-I se «fonde d'abord sur une modélisation des *activités* économiquement significatives de l'entreprise, pour structurer son information économique, faire «table rase» des conventions comptables arbitraires...» (Lorino, 1989).

L'entreprise est dorénavant considérée comme:

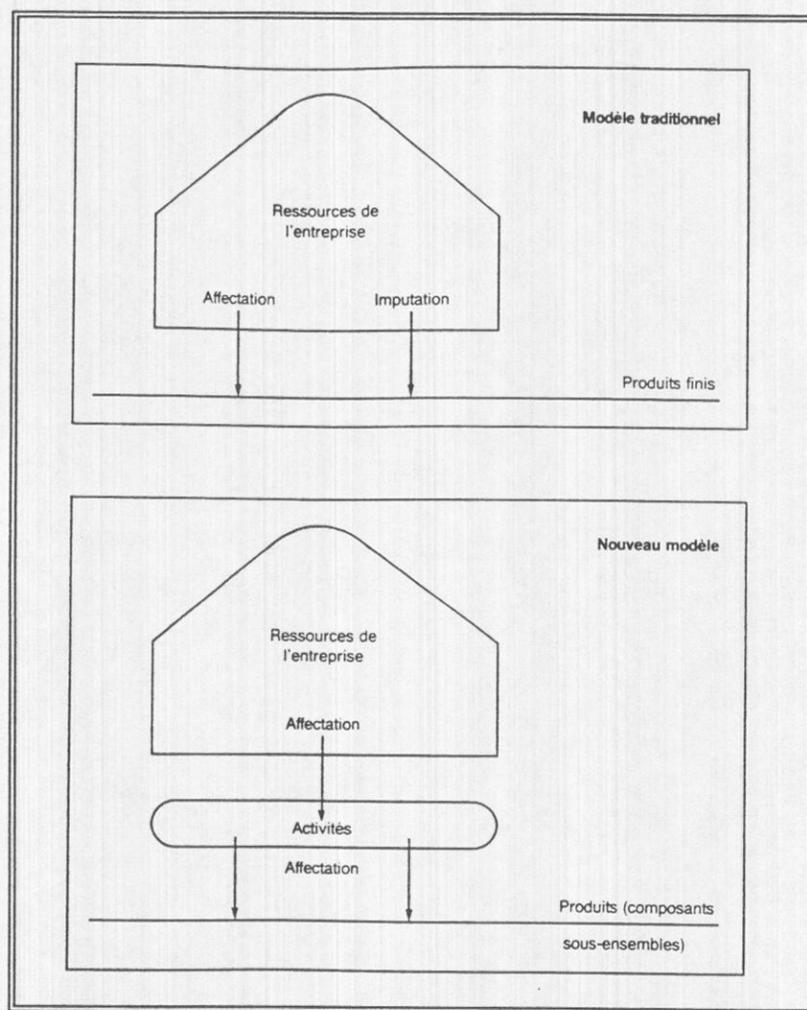
«...un ensemble d'activités et non pas comme un ensemble de ressources. (...) L'entreprise est désormais perçue comme un ensemble d'activités interreliées qui forment des réseaux (chaînes d'activités) appelés processus auxquels nous pouvons rattacher clients et fournisseurs.» (Boisvert, 1993).

La comptabilité par activités peut être définie comme étant le système qui produit l'information relative aux activités. Les hypothèses de base du modèle sont que:

- 1) Les produits consomment les activités;
- 2) Les activités consomment les ressources.

La comptabilité par activités fait ressortir le fait que ce ne sont pas les produits, mais bien les activités qui consomment les ressources. Les représentations suivantes permettent d'illustrer les relations entre le modèle traditionnel et le nouveau modèle de comptabilité de coût de revient:

Figure 1.1 Les deux visions de la consommation des ressources de l'entreprise



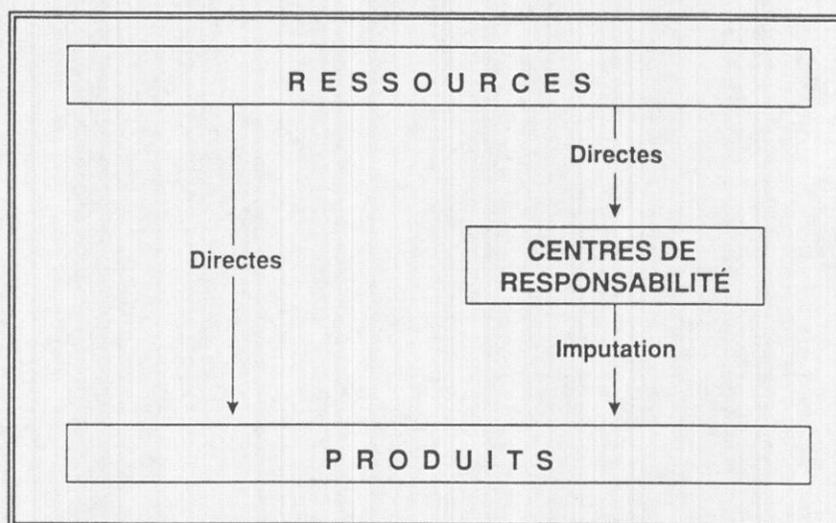
Tiré de «Outils de gestion. La pertinence retrouvée.», Pierre Mévellec, 1990, Paris: Les Éditions Comptables Malesherbes, p. 95.

Pour Boisvert (1993), la confusion existant chez les praticiens et les universitaires au sujet de la comptabilité par activités provient d'une confusion entre les termes centre de responsabilité et activité. Plusieurs entreprises croient faire de la comptabilité par activités en répartissant les ressources en fonction de centres de responsabilité: «Les centres de responsabilité correspondent à des unités administratives repérables dans l'organigramme de l'entreprise. On les appelle des centres d'investissement, des centres de profit ou simplement des centres de coûts.» (Crôteau, Ouellette, Félix, Boisvert, 1986).

«Le lien entre ces centres et les produits n'est pas direct, et les charges afférentes sont appelées frais généraux et imputées aux produits selon une base volumique (c'est-à-dire au prorata du volume) en accord avec le principe du rapprochement des produits et des charges au cours d'un exercice donné.» (Boisvert, 1993).

La figure suivante illustre le modèle traditionnel de comptabilité par centres de responsabilité.

Figure 1.2 Le modèle traditionnel



Tiré de «Une ère nouvelle en comptabilité de gestion: la comptabilité par activités.», de Hugues Boisvert, *Gestion, revue internationale de gestion*, 18 (2), p. 43.

«Selon l'approche des activités, ces dernières sont réunies dans un centre de regroupement indépendamment de leur origine, c'est-à-dire de l'unité administrative où elles ont été exercées. C'est la cause déterminée de la consommation des ressources qui sert de base au regroupement des coûts et non la responsabilité administrative ou encore l'endroit (bureau, atelier, usine) où la ressource a été consommée.» (Boisvert, 1993).

2.2 La notion d'activité

Une des différences majeures de la comptabilité par activités comparativement aux systèmes traditionnels de coût de revient est la répartition des ressources non pas aux produits mais bien aux activités. De façon générale, les activités d'une entreprise peuvent être définies comme étant l'ensemble des tâches quotidiennes effectuées par chaque membre de l'organisation.

Plus précisément, pour Boisvert (1991), une activité se définit en «...un ensemble de tâches ou d'actes imputables à une personne ou à un groupe de personnes, à une machine ou à un groupe de machines, et liés à un champ bien précis.»

«Il peut s'agir d'activités technologiques liées à un processus de fabrication ou d'activités purement administratives. Les activités, c'est tout ce que les hommes de l'entreprise font, heure après heure et jour après jour: en définitive, tout ce qui fait la substance de l'entreprise...» (Lorino, 1991).

Aux fins de l'élaboration d'un système de comptabilité par activités, il peut être cependant difficile d'identifier les activités au sein d'un processus.

Pour Lorino (1991), une activité peut se définir selon un ensemble de tâches et d'actions:

- réalisées par un individu ou une équipe;
- faisant appel à un ensemble homogène de savoir-faire;
- ayant un comportement cohérent du point de vue des coûts et des performances (donc pouvant faire l'objet de mesures globales pertinentes);
- pouvant être caractérisées globalement par des inputs et un output communs et bien identifiés;
- et ayant effectivement ou potentiellement une importance significative pour la performance économique de l'entité analysée.

2.3 La notion de processus

Analyser et examiner une activité en elle-même ne permet pas d'appréhender toute la complexité des opérations d'une organisation. Une activité prise individuellement est non-significative sans son intégration à un processus ou à une chaîne d'activités.

«On appelle processus, un ensemble d'activités finalisé par un objectif global, donc par un *output* matériel ou immatériel global.»
(Lorino, 1991).

Selon Lorino (1991), les processus ont trois caractéristiques importantes:

- ils sont transversaux à l'organisation hiérarchique et aux grandes divisions fonctionnelles de l'entreprise (études, production, marketing, ventes, finances, personnel, planification, achats,...);
- chaque processus a un output global unique;
- il a également un client interne ou externe.

2.4 Les facteurs inducteurs de coûts

Outre le fait que les ressources soient réparties en termes d'activités, la différence fondamentale entre le modèle de la comptabilité par activités et le modèle traditionnel de coût de revient réside dans la présence du facteur inducteur de coûts lors de la répartition des coûts aux produits. Ce facteur inducteur est la cause de ce qui fait varier les coûts relatifs aux activités.

Ce facteur se distingue des modes de répartition traditionnels de par sa relation étroite, en termes de révélateur du «pourquoi» de la variation des coûts, avec l'activité à laquelle il se rapporte. Contrairement aux systèmes de coût de revient traditionnels, la répartition des coûts aux produits n'est pas effectuée en fonction d'une base de répartition arbitraire dont la seule justification est la simplicité et la facilité d'utilisation. Le facteur inducteur d'une activité est plutôt déterminé par une analyse et par une connaissance approfondie du processus.

«Le facteur inducteur est l'élément qui détermine la capacité de travail et l'effort requis afin d'accomplir une activité. (...) Le facteur inducteur vous dit *pourquoi* une activité (ou une chaîne d'activités) est exécutée.» (Turney, 1991). (traduction de l'auteure).

La littérature de comptabilité de gestion fait actuellement référence à deux modes de répartition des coûts aux produits: l'unité d'oeuvre et le facteur inducteur. Afin d'éviter toute confusion, il importe de distinguer les termes unité d'oeuvre et facteur inducteur de coûts (*costs drivers* en anglais).

Le terme **unité d'oeuvre** est surtout employé en Europe afin d'identifier un mode d'allocation des coûts aux produits. Dans les systèmes traditionnels de coût de revient, l'unité d'oeuvre correspond à un mode d'allocation arbitraire des coûts aux produits, par exemple les heures de main-d'oeuvre directe. Aux fins de la comptabilité par activités, l'unité d'oeuvre «...sert à mesurer le niveau de réalisation

d'une activité...». (Lorino, 1991)

«Le langage des unités d'oeuvre doit obéir à des impératifs pratiques (disponibilité des données, simplicité globale du système). (...) En première analyse, le volume d'activité mesuré en unités d'oeuvre est un inducteur de coût parmi d'autres. (...)...pour l'allocation, l'analyse d'activités peut s'arrêter à l'unité d'oeuvre et négliger les inducteurs...(Lorino, 1991).

Bien que l'unité d'oeuvre soit déterminée en fonction d'une certaine relation avec la variation de volume d'une activité, elle n'est cependant pas la cause première de la variation de la performance de la dite activité.

«Si c'est un coût complet que l'on recherche, on fera appel, ici à un inducteur du type unité d'oeuvre, c'est-à-dire à un inducteur outil d'imputation et non plus indicateur de causalité.» (Mévellec, 1991).

Le **facteur inducteur** est quant à lui, un facteur de causalité: on cherche à expliquer la cause première du comportement des coûts d'une activité. «...une méthode de mesure du coût qui en révèle les causes et reflète aussi fidèlement que possible les comportements économiques réels.» (Lorino, 1989). On peut identifier un ou plusieurs inducteurs pour une même activité. (Mévellec, 1990; Turney, 1991). Par une analyse causes/effets, il est alors nécessaire d'identifier le facteur inducteur dont l'influence est déterminante sur la variation de valeur de l'activité ou du groupe d'activités.

«On doit examiner chaque inducteur de coût et s'interroger sur la relation de causalité qui peut exister entre lui et le produit dont on cherche à calculer le coût. On va alors découvrir que tous les inducteurs n'obéissent pas à la même relation.» (Mévellec, 1991).

2.5 Les modèles de comptabilité par activités

La revue de littérature a permis d'identifier différents modèles de comptabilité par activités. Afin de simplifier la compréhension du concept, ces différents modèles ont été regroupés en deux catégories: les modèles de Turney et le modèle détaillé du coût de revient par activités.

2.5.1 Les modèles de Turney

2.5.1.1 La première génération

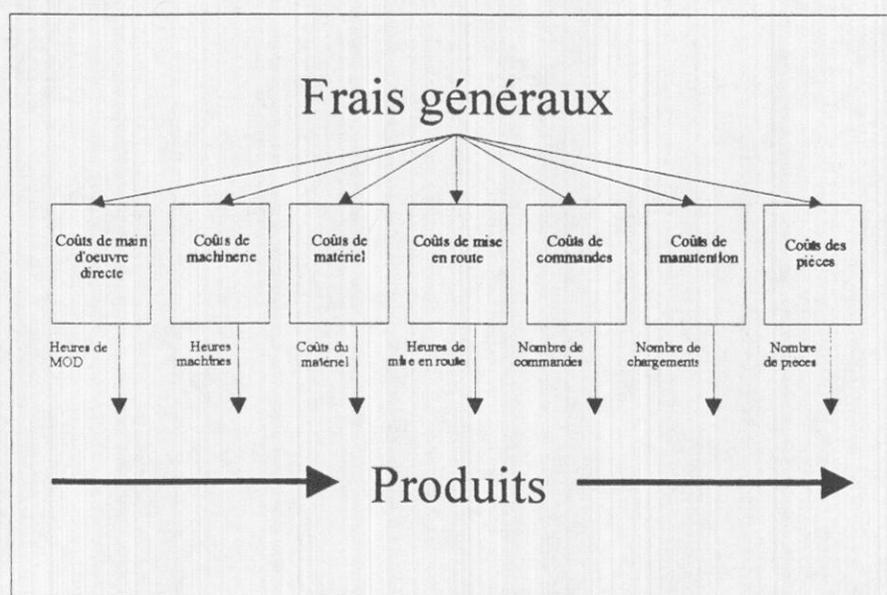
Peter Turney (1991) est celui qui identifie spécifiquement deux «générations» de modèles de comptabilité par activités. La première génération s'attarde à l'analyse des frais généraux aux fins de la répartition des coûts aux produits tandis que la seconde couvre le processus opérationnel dans son ensemble. Pour Turney, bien que l'application de la méthode à ses débuts a résulté en des décisions de nature stratégique, ce n'est qu'avec le deuxième souffle que le modèle de comptabilité par activités a pu révéler l'étendue des possibilités offertes.

La première génération de modèle de comptabilité par activités a principalement pour objectif d'améliorer l'information relative au coût de revient des produits en vue de la détermination des prix ou du calcul de la rentabilité des produits. Selon Turney, la principale limite des modèles de comptabilité par activités de la première génération réside en l'absence d'information propre aux activités et ceci fondamentalement à cause de la façon dont étaient traités les frais généraux.

«Les frais généraux étaient décomposés en centres de regroupement de coûts. Chaque centre de regroupement correspondait à un groupe d'activités qui étaient consommées uniformément par des produits. Les activités en elles-mêmes n'étaient pas définies individuellement ceci ayant comme résultat que les coûts n'étaient pas répartis à chaque activité.» (Turney, 1991). (traduction de l'auteure).

La figure suivante illustre une application pratique de système de comptabilité par activités de la première génération: le système découpe les frais généraux en centres de regroupement et utilise des méthodes de répartition non traditionnelles afin de répartir les coûts aux produits.

Figure 1.3 Un modèle de première génération de CPA



Tiré de «Common Cents. The ABC Performance Breakthrough.», de Peter Turney. Hillsboro: Cost Technology, page 80. (traduction de l'auteur).

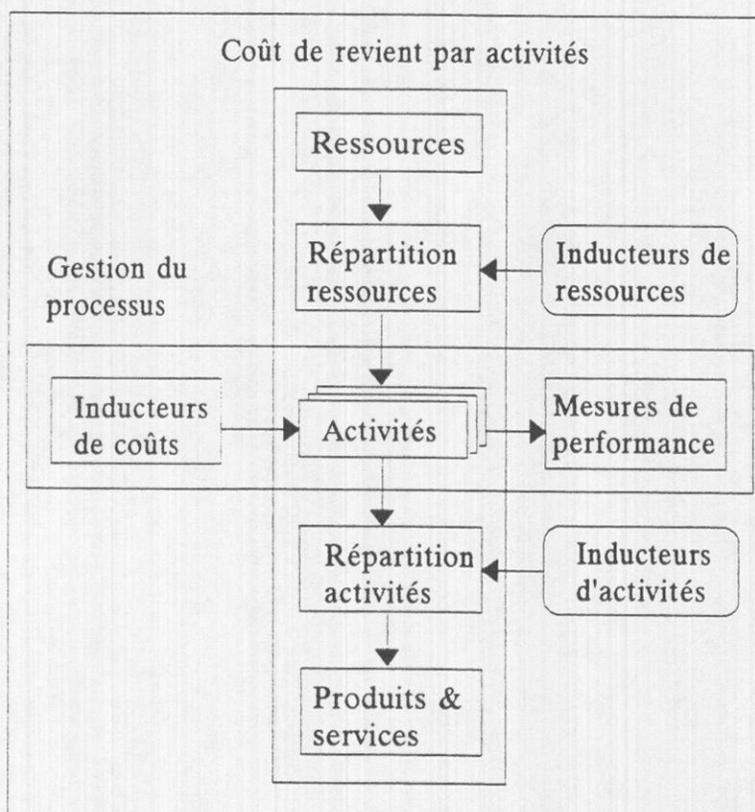
2.5.1.2 La deuxième génération

Pour Peter Turney, 1991, ce sont les besoins en information de nature opérationnelle qui ont plus spécifiquement pavé la voie à la deuxième génération de systèmes de comptabilité par activités. Ce modèle explore deux représentations de l'organisation: une vision verticale qui traite de l'allocation des coûts et une vision transversale qui aborde l'aspect processus de l'entreprise. Ce coup d'oeil d'ensemble permet aux gestionnaires d'obtenir, dans un premier temps, de l'information relative aux coûts et dans un deuxième temps, une information de nature non-financière

relative à ce qui cause le travail et la façon dont il est exécuté.

Les facteurs inducteurs de coûts jouent un rôle critique dans les systèmes de deuxième génération: ce sont eux qui fournissent l'information sur la cause réelle des coûts d'une activité ou d'un ensemble d'activités. Seules les informations recueillies à l'aide d'un modèle de comptabilité par activités de deuxième génération permettent de répondre à des questions relatives à la durée d'une activité ou aux facteurs qui influencent le temps et l'effort requis afin d'accomplir une activité. La figure 1.4 illustre la vision globale du modèle de deuxième génération de comptabilité par activités selon Peter Turney.

Figure 1.4 Le modèle de la deuxième génération de CPA



Tiré de «Common Cents. The ABC Performance Breakthrough.», de Peter Turney. Hillsboro: Cost Technology, page 96. (traduction de l'auteure).

Peter Turney propose la marche à suivre suivante afin de concevoir un système de comptabilité par activités dit de «deuxième génération»:

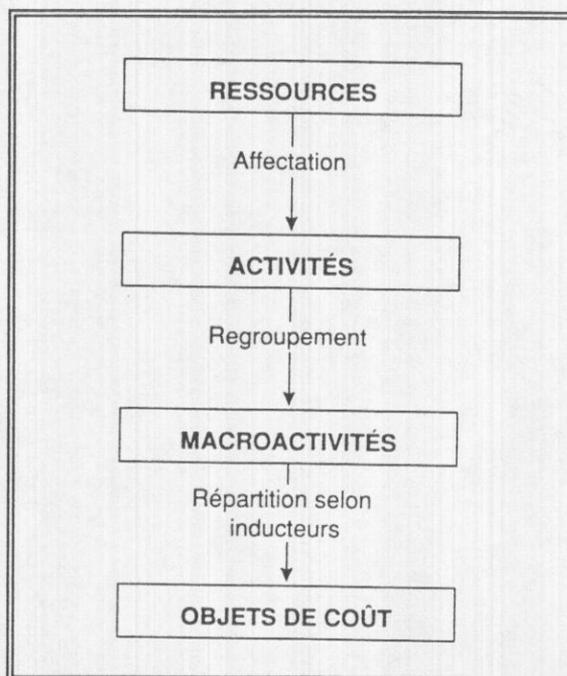
- 1) Identifier les ressources;
- 2) Identifier les activités;
- 3) Identifier les objets de coûts;
- 4) Répartir les ressources aux activités selon un *facteur inducteur de ressources*;
- 5) Regrouper les activités par centre d'activités;
- 6) Répartir les centres d'activités aux objets de coûts selon un *facteur inducteur d'activités*.

2.5.2 Le modèle détaillé du coût de revient par activités

Boisvert (1993), propose un modèle détaillé du coût de revient par activités qui s'apparente au modèle de comptabilité par activités de deuxième génération de Turney.

Nous retrouvons à la figure 1.5 le modèle détaillé du coût de revient par activités.

Figure 1.5 Le modèle détaillé du coût de revient par activités



Tiré de «Une ère nouvelle en comptabilité de gestion: la comptabilité par activités.», de Hugues Boisvert, *Gestion, revue internationale de gestion*, 18 (2), p. 44.

Boisvert établit une distinction entre les modèles de comptabilité par activités et la gestion par activités. Les objectifs des deux modèles sont différents.

Il est nécessaire d'obtenir les informations en fonction du modèle de comptabilité par activités pour faire de la gestion par activités. Celle-ci n'est cependant qu'une suite logique de la démarche par activités sans pour autant être obligatoire: on peut se servir de l'approche par activités avec pour objectif de répartir des coûts aux produits sans pour autant souhaiter faire de la gestion par activités.

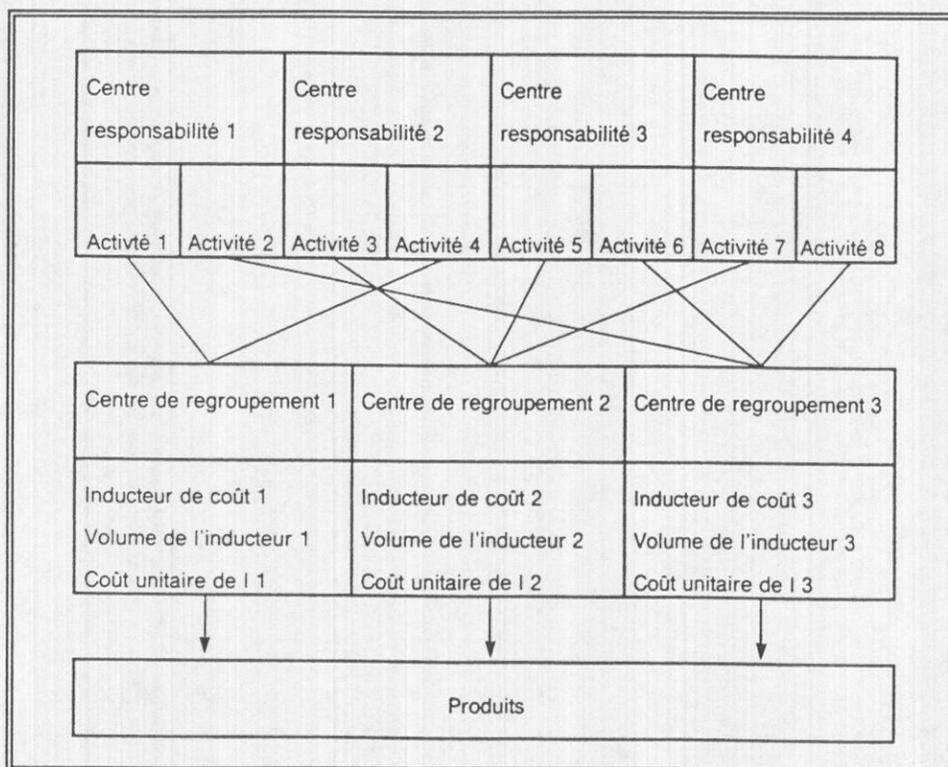
«...le modèle de gestion par activités combiné au modèle de coût de revient par activités, parce que les deux sont liés par le concept d'activités. À la verticale, nous avons le coût de revient par activités, qui procède d'une logique de calcul dont l'objectif est la valorisation des objets de coûts. (...) À l'horizontale, nous avons la gestion par activités, qui procède certes d'une logique de compréhension des coûts, mais également du comportement des divers indicateurs de comportement.» (Boisvert, 1993).

À l'instar de Boisvert (1993), Pierre Mévellec (1990), propose un modèle de coût de revient à base d'activités mais non une méthode de coût direct.

«Effectivement, la relation entre les inducteurs de coûts et les produits se fait toujours sur une base directe: directe au volume, directe au lot, directe au produit, mais lorsque l'on passe au calcul du coût unitaire du produit, on abandonne la relation directe. Les coûts fixes aux lots sont divisés par les tailles de lots, les coûts fixes aux produits sont divisés par le volume global. Le coût obtenu est un coût complet résultant d'une démarche en coût direct, mais non un coût direct.» (Mévellec, 1990).

Nous retrouvons à la figure 1.6, l'architecture globale du système de coût à base d'activités telle que conçue par Pierre Mévellec.

Figure 1.6 Architecture globale du système de coût à base d'activités



Tiré de «Outils de gestion. La pertinence retrouvée.», de P. Mévellec, Éditions Comptables Malesherbes, Paris, 1990, p. 128.

2.5.3 La méthode des sections homogènes

Pierre Mévellec (1990), ne fait mention que d'un seul modèle de comptabilité par activités, modèle qui correspond à la deuxième génération de système décrite par Turney. Il établit cependant un parallèle entre la comptabilité par activités et la «méthode des sections homogènes», méthode utilisée dans les entreprises en France.

La «méthode des sections homogènes» utilise deux types de regroupements par sections, les sections principales et les sections auxiliaires, avant de répartir les coûts aux produits.

«Dans les sections auxiliaires, le facteur explicatif est une production de biens ou des services, destinée aux sections principales. Dans les sections principales, le facteur explicatif est lié au produit...(…) Vient ensuite la phase de regroupement; les sections auxiliaires sont regroupées avec les sections principales sur la base des consommations des productions des premières par les secondes. La section principale «regroupée» conserve, comme inducteur de coût, le facteur de consommation de ressources initial, puisqu'il y a regroupement sur la base d'une chaîne de causalité. (...) Fondamentalement, la méthode des sections homogènes doit conduire à utiliser de multiples inducteurs, caractéristiques du fonctionnement de chaque activité principale.» (Mévellec, 1990).

Pour Mévellec (1990), le modèle de la comptabilité par activités et la méthode des sections homogènes parviennent aux mêmes résultats tant et aussi longtemps que les conditions suivantes sont respectées:

- 1) Les activités sont multiples mais elles sont homogènes c'est-à-dire que l'on peut identifier un facteur explicatif de l'évolution de la consommation de ressources pour chaque activité;
- 2) Chaque section est bien individualisée et ne réalise qu'une seule opération;
- 3) Le volume de chaque inducteur est dérivé du volume du flux de production qui traverse l'activité;
- 4) La production est standardisée;
- 5) Le coût unitaire de l'inducteur donnera le coût de chaque activité attribuable au produit fini;
- 6) Les activités de support sont peu importantes.

2.5.4 La décomposition des coûts et l'analyse du processus

Sharman (1991) identifie deux modes d'application de la comptabilité par activités: une méthode qui procède par décomposition des coûts à partir des comptes du Grand Livre et une autre approche qui a pour objectif d'examiner les activités de l'entreprise en termes de flux physiques et «...de relations nécessaires à la livraison de produits et à la dispense de services en termes quantitatifs et non financiers». (Sharman, 1991). Ces deux méthodes ont pour résultats des modèles de CPA tout à fait différents.

La méthode de décomposition des coûts (conçue initialement par la société Schrader Bellows) comprend deux étapes: la comparaison des coûts des comptes du Grand Livre aux activités dans un premier temps et aux produits dans un deuxième temps.

«En général, cette application exige une vaste cueillette de données et constitue l'analyse des dépenses d'origine. (...) ...l'analyse de la décomposition des coûts a une orientation financière plutôt qu'opérationnelle. (...) Ces systèmes historiques sont habituellement statiques ou sont limités en matière d'évaluation de situations hypothétiques.» (Sharman, 1991).

Par ailleurs, l'approche procédant par l'analyse du processus consiste à comprendre les différents mécanismes du processus à l'aide des quantités physiques. Naturellement, lorsque les différents éléments du processus sont identifiés, l'étape suivante consiste à déterminer le coût des ressources utilisées par ces quantités physiques.

«Ainsi, lorsque les caractéristiques de consommation sont comprises, l'établissement des coûts est un processus relativement simple qui consiste à comparer le coût des ressources consommées aux activités. Par opposition à l'architecture en deux étapes précitées, cette application reconnaît des niveaux multiples d'activités.» (Sharman, 1991).

2.6 L'intégration des systèmes de comptabilité par activités

Il y a peu de littérature portant sur la nature des systèmes de comptabilité par activités. Les seuls articles et textes disponibles traitent en majeure partie de la notion d'intégration du système de CPA et proviennent essentiellement de revues professionnelles s'adressant à des praticiens comptables. Sans revêtir un aspect hautement scientifique, ces articles offrent néanmoins un contenu riche en informations et bien structuré.

Jim Bailey (1991) souligne, dans les résultats d'une enquête effectuée auprès de compagnies du Royaume-Uni, que la tendance semble être d'intégrer pleinement les systèmes de comptabilité par activités. La pleine intégration d'un système de comptabilité par activités signifie pour Bailey, le transfert direct des informations financières du Grand Livre au système de comptabilité par activités. Selon les résultats de son enquête, 40% des répondants désirent continuer d'exploiter leur système de comptabilité par activités indépendamment de leur système comptable et ce, à cause des problèmes relatifs à l'évaluation des stocks ou à la nécessité d'impliquer les vérificateurs externes.

Pour Robin Cooper (1991), afin de faciliter l'implantation, la décision d'intégrer ou non le système doit être prise avant de débiter la démarche. Malgré l'avantage au niveau du coût d'implantation d'un système autonome versus un système intégré, Cooper mentionne les répercussions néfastes sur le processus décisionnel de détenir deux systèmes d'information présentant des résultats différents.

Philippe Lorino (1989) considère que la nouvelle technologie disponible en matière de système d'information rend possible des alternatives jusqu'alors difficiles à concevoir. La pleine intégration d'un système de CPA serait virtuellement impossible sans l'accès entre autres au concept de bases de données.

«Cette technologie ouvre la voie à une diversification considérable des traitements, en permettant de réexploiter dans la logique de la comptabilité analytique les données issues de la gestion de production». (Lorino, 1989).

2.7 La démarche de conception et de mise en oeuvre

Gietzmann (1991), identifie un manque de procédures établies pour réussir la mise en oeuvre du modèle de CPA. Selon lui, la littérature sur le sujet est beaucoup plus basée sur des idées intuitives que sur des analyses détaillées: les tentatives de mise en oeuvre en sont d'autant plus risquées.

2.7.1 La nécessité d'une approche multidisciplinaire

Pour Turney (1991), la comptabilité par activités n'est pas un système d'information au même titre que les systèmes de coût de revient traditionnels. C'est un système que le comptable ne peut concevoir seul dans son bureau et la participation des autres services est essentielle au succès de la mise en oeuvre.

Pierre Mévellec (1991) affirme que le repérage des activités ne peut se faire que par un travail sur le terrain. Il recommande d'identifier les activités en procédant à des entretiens avec tous les responsables car le modèle de CPA, pour être efficace sur le plan contrôle, doit être accepté par chacun des intervenants. Son élaboration ne peut se concevoir en dehors d'une démarche associant en permanence les responsables d'activités aux travaux réalisés par le contrôleur de gestion. (Mévellec, 1991).

Les membres du service de la comptabilité ne pouvant élaborer ce système seul, Cooper (1991) préconise une approche structurée en deux étapes afin de s'assurer de la participation des usagers des différents départements:

- a) Définir la conception et l'importance du système avant le début de l'implantation;
- b) Planifier plusieurs rencontres d'information afin d'expliquer la démarche aux usagers.

2.7.2 Le projet-pilote

Considérant l'impact du nouveau système sur plusieurs aspects importants de l'organisation, la mise en oeuvre devrait être effectuée avec le plus grand soin et l'on devrait s'assurer de la participation du plus grand nombre d'utilisateurs possible. (Braush, 1992; Cooper, 1991; Gietzmann, 1991; Lee, 1990). Ceci afin d'obtenir le plus d'information possible sur le processus et dans le but de gagner l'assentiment de tous au système. Certains auteurs proposent d'implanter le système sous forme de projet-pilote afin de vaincre la résistance au changement des utilisateurs. (Berlant, Browning et Foster, 1990; Braush, 1992, Cooper et Kaplan, 1990)

Par ailleurs, selon Cooper (1991), il est important de s'assurer de la vraisemblance des résultats publiés afin d'éviter que les utilisateurs ne perdent confiance dans le système.

2.7.3 L'implication du consultant

Pour Turney (1991), il est essentiel que les membres de l'organisation soient impliqués fortement dans la démarche de conception et de mise en oeuvre. La démarche ne doit pas être laissée entièrement au consultant. Ceci dans le but d'augmenter les chances de réussite de la mise en oeuvre, afin de favoriser une plus grande autonomie et une meilleure compréhension du concept de CPA et finalement, afin de développer le sentiment d'appartenance des utilisateurs envers le système.

2.7.4 Les problèmes reliés à la conception et à la mise en oeuvre

Les problèmes rencontrés au cours de la mise en oeuvre portent principalement sur deux aspects: la résistance au changement des usagers et la nature même de l'information produite par le système de CPA.

Dû au fait des lacunes des méthodes traditionnelles de gestion des coûts, les usagers des différents services, entre autres le service de la production, développent habituellement leur propre système d'information et sont peu enclins à le modifier ou à investir dans la conception d'un nouveau système. (Berlant, Browning et Foster, 1990; Braush, 1992). Pour les mêmes raisons, il peut être difficile d'obtenir la participation des membres des autres disciplines. (Turney, 1991). C'est pourquoi il est nécessaire d'établir la preuve, aux yeux des différents intervenants, que le nouveau système est meilleur que les anciennes méthodes. (Braush, 1992).

Par ailleurs, l'information produite par le système de CPA ne peut être identifiée avec la précision habituelle préconisée par les méthodes traditionnelles. Il est presque impossible de répartir exactement et en totalité les coûts aux activités. Lorsque 80% des coûts sont répartis, le résultat est considéré comme étant satisfaisant. (Berlant, Browning et Foster, 1990; Cooper, 1991; Cooper et Kaplan, 1990). Ce manque de précision peut cependant préoccuper plusieurs usagers. (Gietzmann, 1991)

2.7.5 Les coûts de conception et de mise en oeuvre

Plusieurs auteurs ont déterminé que les coûts relatifs à l'implantation peuvent être très élevés à cause de l'investissement important à effectuer en temps et en énergie afin de planifier et d'identifier les différentes étapes de la démarche. Le système est beaucoup plus complexe que la méthode traditionnelle et nécessite une analyse au niveau du processus même. Il faut également, de préférence, prévoir des

modifications importantes au système informatique. (Berlant, Browning et Foster, 1990; Braush, 1992; Cooper, 1991; Cooper et Kaplan, 1990; et Gietzmann, 1991).

2.8 L'impact sur l'organisation

Pour plusieurs auteurs, la comptabilité par activités ne correspond pas à un système de comptabilité traditionnel et est perçu autant comme un outil de gestion stratégique qu'un système formel de comptabilité. (Berlant, Browning et Foster, 1990; Boisvert, 1991; Braush, 1992; Cooper, 1991; Cooper et Kaplan, 1990; Gietzmann, 1991).

Le concept de comptabilité par activités fait figure de révolution parce que les informations produites par le modèle peuvent être diamétralement opposées aux résultats obtenus via le système traditionnel de coût de revient. Les utilités de la comptabilité par activités sont également multiples: le modèle peut être employé autant pour l'allocation des ressources, pour le contrôle des coûts, pour l'analyse de la performance ou pour l'évaluation de nouvelles techniques de processus. (Kaplan et Cooper, 1990).

Pour Philippe Lorino, la comptabilité par activités n'exige aucun changement d'organisation. Cependant, la nouvelle vision apportée par les informations en termes d'activités, bouscule les anciennes méthodes et procédures. Pour cette raison, il est essentiel de concevoir cette approche non seulement comme un changement d'outil mais également comme un changement de culture.

«Le passage à ces nouvelles approches doit être vu comme un changement de culture plutôt que comme un simple changement d'outil. L'action d'explication et de formation est donc appelée à jouer un rôle important. La participation active de tous les acteurs concernés et leur appropriation pleine et entière des nouvelles méthodes sont des conditions impératives du succès». (Lorino, 1991).

Le changement est donc majeur puisqu'il est d'ordre culturel. Pour certains auteurs, l'approche de la comptabilité par activités nécessite une toute nouvelle perspective de la part des dirigeants. Ceux-ci peuvent développer une vision transversale de l'entreprise et non plus uniquement verticale. (Braush, 1992; Turney, 1991). C'est un changement qui bouleverse la culture d'entreprise et qui est difficile à gérer. (Turney, 1991).

Afin de pouvoir gérer le phénomène de résistance au changement, certains auteurs proposent une révision des procédures de rémunération. Ces auteurs font valoir le fait qu'il est difficile d'instaurer des changements importants au processus lorsque les incitatifs à la performance demeurent basés sur des méthodes traditionnelles de comptabilité dont les résultats demeurent fortement contestés. (Eiler et Campi, 1991). Selon Gietzmann (1991), certains individus en entreprise craignent d'initier le changement parce qu'ils en appréhendent les conséquences sur l'évaluation de leur performance.

Pour Johnson, (1992), l'impact réel de la comptabilité par activités en tant que catalyseur de changement de la culture de l'entreprise n'est pas aussi évident. Pour lui, la comptabilité par activités n'est qu'un système d'information de gestion et devrait être limitée à cette définition.

"...afin de développer un avantage compétitif, les gestionnaires doivent modifier leur façon de penser. Il n'y a pas de système d'information, pas même la gestion des activités, qui puisse atteindre ce résultat. (Johnson, 1992). (traduction de l'auteure).

Par ailleurs, la comptabilité par activités peut être perçue comme ayant un impact négatif pour certains membres du personnel. Pour Braush (1992), la nouvelle information générée par le système peut occasionner des changements pouvant résulter en des rationalisations d'effectifs et des pertes d'emplois.

Enfin, l'impact sur la rentabilité de l'entreprise peut être non-significatif à court terme parce que la méthode n'est pas uniquement utilisée dans une optique de réduction de coûts mais également pour réévaluer les procédures existantes dans le but de les réorienter plus efficacement. Les effets de la méthode peuvent donc se matérialiser uniquement à moyen et long termes. (Gietzmann, 1991).

CHAPITRE 2 : LE CADRE CONCEPTUEL

La revue de littérature effectuée au chapitre précédent a permis d'approfondir la compréhension du concept de comptabilité par activités.

L'objectif du présent chapitre sera de définir le cadre théorique retenu aux fins de la présente recherche. Nous avons vu que les modèles de CPA sont divers tout en démontrant des similarités entre eux. Il sera donc nécessaire d'établir les distinctions entre les différents modèles et de clarifier les définitions qui seront utilisées aux cours des prochains chapitres. La deuxième partie de ce chapitre aura pour objet de présenter un modèle d'analyse qui servira de pierre angulaire au travail d'observation et d'analyse.

1. LE CADRE THÉORIQUE

La présente recherche a pour objet de recueillir des informations sur l'application de la comptabilité par activités au sein des entreprises québécoises. L'élaboration du cadre théorique qui sera proposé dans le présent chapitre sera précédée d'une prise de position relativement aux éléments de base du modèle de CPA. Il a été possible de constater au cours de la revue de littérature que les modèles de CPA étaient élaborés selon différentes approches, ceci résultant en autant de modèles de CPA offrant différentes représentations de l'entreprise. Aux fins de la détermination du modèle d'analyse, il sera donc nécessaire de préciser les éléments constituant du modèle de CPA, soit les activités et les facteurs inducteurs. Ceci constituera le principal volet de cette première partie.

1.1 Les modèles de CPA

La revue de littérature a permis d'identifier plusieurs modèles de CPA. L'examen des caractéristiques de ces différents modèles a permis d'établir une distinction principale, celle-ci correspondant au mode de conception ou la vision selon laquelle est conçu le modèle de CPA.

De par la similarité des concepts, on peut établir un rapprochement entre le modèle de première génération de Turney et la méthode des sections homogènes. Premièrement, dans les deux cas, la répartition des ressources n'est pas effectuée directement aux produits mais procède plutôt par des centres de regroupement de coûts sensiblement homogènes déterminés en fonction de critères de responsabilité, d'emplacement ou administratifs.

Deuxièmement, les deux méthodes répartissent les centres de regroupement de coûts aux produits en fonction de critères volumiques qui reflètent une certaine réalité opérationnelle: il ne s'agit pas de répartition arbitraire. Le mode de

répartition choisi s'apparente à la notion d'unité d'oeuvre que l'on retrouve dans la littérature européenne. Et finalement, dans chaque cas, nous retrouvons des limites dans la validité des données produites par ces systèmes lorsque la dynamique des frais généraux se complexifie et que le mode de répartition des coûts aux produits n'est plus l'élément révélateur du «pourquoi» de la consommation des coûts.

De par ces caractéristiques, la méthode des sections homogènes et le modèle de première génération de Turney peuvent être apparentés à la méthode dite de décomposition des coûts, méthode qui trouve principalement ses limites en matière d'évaluation de situations hypothétiques. Les trois modèles décrits ci-haut sont tous des modèles ayant une faible valeur prédictive bien que leur utilité en termes de facilité d'application est, aux dires des différents auteurs, aisément démontrée.

Il est également possible d'établir des similarités entre les modèles de deuxième génération de Turney, le modèle de coût de revient détaillé de Boisvert et la méthode dite de l'analyse du processus. Pour ces trois modèles, la répartition des ressources s'est établie en fonction d'activités authentiques du processus opérationnel et non en vertu de centres de coûts homogènes. Ces modèles ont une valeur hautement prédictive de par la nature même des informations produites: l'information est précise et offre une représentation du processus opérationnel près de la réalité. Lors de l'évaluation de situations hypothétiques, ces modèles sont donc en mesure de produire une information beaucoup plus adéquate que les modèles de la première catégorie.

En fait, les modèles de la deuxième catégorie proposent une représentation opérationnelle tandis que les modèles de la première catégorie offrent une représentation fonctionnelle de l'entreprise. Les modèles opérationnels offrent une vision résolument transversale de l'organisation tandis que les modèles dits fonctionnels conservent dans une certaine mesure, une vision verticale.

L'objet de la présente recherche sera entre autres d'examiner les différents modèles de CPA et de déterminer, selon les différents critères établis ci-haut, si le modèle a été défini en fonction d'une vision fonctionnelle ou opérationnelle de l'entreprise.

1.2 Les facteurs inducteurs

La revue de littérature a permis de déterminer deux aspects différents des facteurs inducteurs:

- le facteur inducteur - outil d'imputation (apparenté à l'unité d'oeuvre);
- le facteur inducteur - indicateur de causalité.

Un des objets de la présente recherche sera d'établir si les entreprises ont déterminé des facteurs inducteurs correspondant à des outils d'imputation ou à des indicateurs de causalité.

2. LE MODÈLE D'ANALYSE

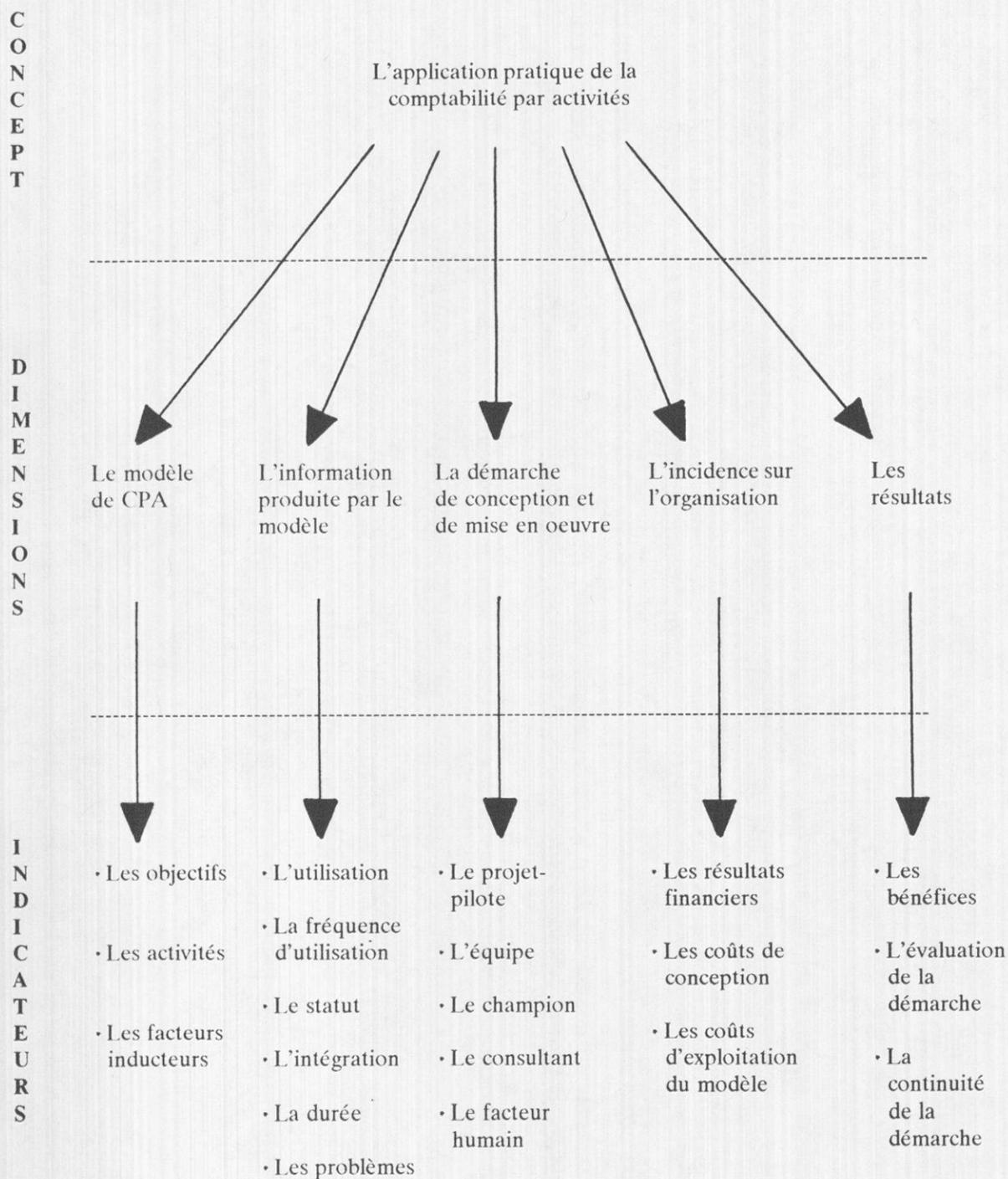
Les différents composants du modèle d'analyse ont été identifiés et sont présentés à la figure 2.1. Nous y retrouvons les principaux éléments qui constitueront les pistes de recherche à l'étape de l'observation en entreprise.

Au cours de la revue de la littérature, il a été possible de constater que peu de données étaient disponibles relativement à la mise en application du concept de comptabilité par activités. Devant cette absence de données sur le sujet, les parties subséquentes de la recherche s'attarderont à la cueillette d'informations sur la façon dont les entreprises québécoises des secteurs manufacturiers et de service appliquent la comptabilité par activités. Nous explorerons plus particulièrement:

- 1) L'utilisation des modèles de CPA;
- 2) La démarche de conception et la mise en oeuvre;
- 3) L'incidence sur l'organisation;
- 4) Les résultats de la démarche.

Les informations recueillies lors de la revue de littérature serviront de piste de recherche et favoriseront l'élaboration des hypothèses du modèle d'analyse.

Figure 2.1 Le modèle d'analyse



DÉTAIL DES INDICATEURS

Les codes Q2, Q3, Q4, etc., correspondent aux questions du questionnaire utilisé pour faire l'enquête et qui est reproduit à l'annexe A.

Le modèle de CPA

- 1) Les objectifs initiaux - Q2, Q3, Q4
- 2) Les activités
- 3) Le nombre de centres de regroupement - Q12
- 4) La nature des facteurs inducteurs
- 5) Le nombre de facteurs inducteurs - Q12

L'information produite par le modèle

- 1) L'utilisation du modèle
- 2) La fréquence d'utilisation - Q8
- 3) Le statut - Q7
- 4) L'intégration du modèle - Q9, Q10, Q11

La démarche de conception et de mise en oeuvre

- 1) Le projet-pilote - Q15
- 2) L'équipe de conception et de mise en oeuvre - Q16, Q17, Q18
- 3) Le champion - Q19, Q20
- 4) Le consultant - Q21, Q22, Q23
- 5) La durée de la démarche - Q24
- 6) Les problèmes rencontrés - Q33

L'incidence sur l'organisation

- 1) Sur les résultats financiers - Q25
- 2) Les coûts de conception et de mise en oeuvre - Q28
- 3) Les coûts d'exploitation - Q29
- 4) Le facteur humain - Q26, Q27

Les résultats

- 1) Les bénéfices - Q32
- 2) L'évaluation de la démarche - Q30
- 3) La continuité de la démarche - Q31

CHAPITRE 3: LA MÉTHODOLOGIE

L'objet de la présente recherche est de recueillir des informations portant sur l'application pratique du concept de comptabilité par activités au sein des entreprises québécoises du secteur manufacturier et de services. Les deux premiers chapitres ont permis dans un premier temps, de développer une meilleure compréhension du concept de comptabilité par activités et dans un deuxième temps, de déterminer un cadre théorique servant de pierre angulaire à l'observation en entreprise.

Ce chapitre a pour objectif de préciser la méthodologie utilisée afin de réaliser cette recherche. La première partie du chapitre portera sur le choix de la méthode de recherche tandis que les parties subséquentes porteront respectivement sur la composition de l'échantillon, la construction de l'outil d'observation et le déroulement de l'enquête.

1. LE CHOIX DE LA MÉTHODE

La comptabilité de gestion offre des champs de recherche limités si l'on désire s'en tenir strictement aux méthodes traditionnelles de recherche. Il est effectivement difficile d'identifier des pistes de recherche qui donnent la possibilité d'appliquer des méthodes statistiques que l'on retrouve habituellement au niveau de la recherche en sciences sociales. Le contrôle de gestion-et plus particulièrement la comptabilité par activités-est un champ en profonde mutation où certains auteurs jugent beaucoup plus utile pour l'avancement des connaissances, de développer des méthodes de recherche empiriques où les hypothèses ne sont pas déterminées avant l'expérimentation.

«Plusieurs facultés de comptabilité de gestion appliquent couramment des méthodes de recherche traditionnelles, modèles d'analyse et analyses statistiques, à des questions de comptabilité de gestion actuelles. Je crois cependant, que ces méthodes de recherche ne sont probablement pas les plus utiles afin d'explorer ces problèmes. (Kaplan, 1993). (traduction de l'auteure).

Kaplan (1993), propose d'effectuer des recherches de nature exploratoire afin d'identifier empiriquement les éléments importants d'un phénomène plutôt que d'établir théoriquement des hypothèses pouvant s'avérer inappropriées lors de l'enquête sur le terrain.

Compte tenu de la nouveauté de l'objet de recherche, soit la comptabilité par activités, la démarche sera exploratoire. La présente recherche a ainsi pour objectif de recueillir des informations sur des éléments jugés essentiels au développement d'une meilleure compréhension du concept de comptabilité par activités.

La recherche sera également de type descriptif. L'objectif n'est pas d'extrapoler ou de généraliser mais plutôt de recueillir des informations et de les classer afin de cerner et d'identifier les enjeux de l'application pratique de la comptabilité par activités au sein des entreprises québécoises.

Dans cette optique, le modèle d'analyse présenté au chapitre précédent ne traduit pas des hypothèses mais trace plutôt les limites dans lesquelles sera réalisée la recherche. Ces limites sont nécessaires compte tenu des différentes contraintes, de temps et budgétaires, dans lesquelles s'exerce cette recherche.

L'objet de la recherche étant de recueillir des informations sur l'application pratique du concept de comptabilité par activités, c'est évidemment par une enquête sur le terrain que ces informations seront recueillies.

2. LA COMPOSITION DE L'ÉCHANTILLON

La présente recherche sera de type descriptif. Afin de recueillir le maximum d'informations, elle s'adressera au plus grand nombre d'entreprises possibles sans distinction de taille ou de secteurs d'activités. Le point commun de ces entreprises sera la mise en place ou l'utilisation d'un modèle de comptabilité par activités, quelle qu'en soit sa nature.

L'échantillon se compose de 15 entreprises. Celles-ci ont été déterminées, dans une part importante, suite à des références de consultants spécialisés en comptabilité par activités et, dans une moins grande part, par des références diverses.

3. LA CONSTRUCTION DE L'OUTIL D'OBSERVATION

Du fait du caractère exploratoire de la recherche, l'outil d'observation doit offrir une certaine flexibilité tout en permettant de recueillir des informations pertinentes. L'entrevue semi-structurée est l'outil d'observation retenu à cause de la possibilité de pouvoir limiter la prise de données à un certain cadre et à cause des possibilités offertes par un contact direct avec les différents intervenants. Il a été possible de rencontrer 13 répondants sur 15. L'entrevue a été effectuée au téléphone pour 2 entreprises où il a été absolument impossible de se rendre sur place.

Devant l'absence d'outil d'observation disponible, le questionnaire utilisé aux fins de l'entrevue semi-structurée a été presque entièrement construit dans le cadre de cette recherche. En effet, neuf questions sur 33 ont été sélectionnées à partir d'un questionnaire utilisé précédemment dans le cadre d'une recherche portant sur la comptabilité par activités¹. L'outil d'observation s'est avéré adéquat pour la majeure partie des informations à recueillir. Cependant, à l'analyse des résultats, il s'est avéré que des données recueillies lors de l'entrevue étaient sans signification ou nettement insuffisantes.

Afin d'obtenir le degré de satisfaction désiré en regard des informations recherchées, il a été nécessaire d'appliquer un procédé compensatoire. Afin de compléter la prise de renseignements, les participants à l'enquête ont accepté de répondre, lors d'une série de conversations téléphoniques, à des questions additionnelles.

¹ ENJEUX (1993) La comptabilité par activités. La Société des Comptables en Management du Canada, Hamilton, 52 pages.

4. LE DÉROULEMENT DE L'ENQUÊTE

Les visites se sont échelonnées au cours de l'automne 1993. La plupart des répondants occupaient des postes reliés principalement au contrôle de gestion: contrôleur, directeur de la comptabilité de gestion, chef de service de la comptabilité, comptable de gestion, chef-surveillant de la comptabilité. Un répondant était directeur des projets spéciaux/finance et administration et un autre occupait le poste de directeur d'usine.

La présence du chercheur sur les lieux mêmes de l'entrevue a permis de valider la compréhension des questions et de recueillir d'autres éléments qui pouvaient s'avérer pertinents à la compréhension de l'objet de recherche, soit l'application pratique de la comptabilité par activités.

Les visites en entreprise ont totalisé une trentaine d'heures d'entrevues, complétées par des appels téléphoniques dans 80% des cas. (12 répondants sur 15 ont dû être recontactés pour une demande de renseignements additionnels).

CHAPITRE 4: PRÉSENTATION DES RÉSULTATS

Les informations recueillies lors des entrevues effectuées auprès de 15 entreprises de différents secteurs d'activités seront présentées dans ce chapitre. Les résultats seront exposés principalement sous forme de tableaux afin d'en faciliter la lecture et la compréhension. Les données recueillies lors des entrevues avec les différents répondants seront regroupées selon cinq thèmes: le modèle de CPA, l'information produite par le modèle de CPA, la démarche de conception et de mise en oeuvre, l'impact des données produites par le système de CPA sur l'organisation et les résultats de la démarche.

La première partie de ce chapitre aura pour objet de tracer le profil des entreprises ayant fait l'objet de l'enquête. Dans la deuxième partie, les objectifs initiaux ainsi que les caractéristiques des principaux éléments du modèle de CPA seront présentés.

Les données recueillies relativement à l'information produite par le modèle de CPA, à la démarche de conception et de mise en oeuvre, à l'impact sur l'organisation ainsi que les résultats de la démarche seront présentés respectivement dans une troisième, quatrième, cinquième et sixième partie.

1. LES ENTREPRISES

Afin de respecter le désir des répondants de garder confidentielles les données recueillies, aucun détail permettant d'identifier les entreprises ayant fait l'objet de l'enquête ne sera dévoilé. Il n'est d'ailleurs pas utile de connaître ces détails aux fins de la présente analyse.

Au cours de l'enquête, il a été possible de constater l'importance accordée par les répondants à la confidentialité des renseignements produits par les systèmes de CPA. Des répondants ont expliqué ce souci de confidentialité du fait de la nature même des données produites par les systèmes de CPA: des données opérationnelles touchant de près le processus de fabrication et qui représentent en fait l'avantage compétitif de l'entreprise dans des marchés hautement concurrentiels.

Tout en respectant le souci de confidentialité des répondants, il est cependant possible de présenter certaines données permettant de tracer un profil des entreprises rencontrées. Ce profil permettra par la suite de dégager des conclusions et/ou des tendances relativement entre autres à l'état des différents modèles ainsi qu'aux problèmes rencontrés par les entreprises de différents secteurs d'activités.

Les informations relatives aux secteurs d'activités ainsi qu'à la taille de l'entreprise permettront de tracer un portrait général des entreprises ayant fait l'objet de l'enquête. Par ailleurs, les données touchant le début de l'expérimentation ainsi que l'état du modèle de CPA permettront d'établir une base de comparaison entre les résultats des différentes entreprises rencontrées.

1.1 Le secteur d'activités

Les entreprises ayant fait l'objet de l'enquête sont pour la plupart des entreprises du secteur manufacturier. L'échantillon de 15 entreprises se caractérise

cependant par une certaine variété au chapitre du secteur d'activités, tel que l'on peut le constater au tableau 4.1.

Tableau 4.1 Classement des entreprises selon le secteur d'activités

Secteurs d'activités	Entreprises rencontrées	
	Nombre	%
Fabrication	8	53,3
Services	2	13,3
Alimentation	3	20,0
Transport	1	6,7
Vente au détail	1	6,7

1.2 Le chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires des différentes entreprises se situe pour un peu moins de 50%, entre 15 000 000 \$ et 50 000 000 \$ tel que l'on peut le constater au tableau 4.2.

Tableau 4.2 Classement des entreprises selon le chiffre d'affaires

Chiffre d'affaires (\$)	Entreprises rencontrées	
	Nombre	%
1 500 000 - 5 000 000	2	13,3
15 000 000 - 50 000 000	7	46,7
100 000 000 - 200 000 000	4	26,7
Plus de 200 000 000	2	13,3

1.3 Le nombre d'employés

Le nombre moyen d'employés par entreprise est d'environ 350 employés. La distribution est par ailleurs étendue, allant de quelques employés à plus de 500. On retrouve les données relatives à cet élément au tableau 4.3.

Tableau 4.3 Classement des entreprises selon le nombre d'employés

Nombre d'employés	Entreprises rencontrées	
	Nombre	%
0 - 50	2	13,3
50 - 100	1	6,6
100 - 200	4	26,7
200 - 500	4	26,7
Plus de 500	4	26,7

1.4 L'introduction du modèle de CPA

La très grande majorité des répondants, plus de 70%, ont conçu et/ou mis en oeuvre un modèle de CPA il y a plus de six mois. Comme il a été possible de le constater au cours des entrevues, les répondants étaient, pour la plupart, assez familiers avec le concept de comptabilité par activités.

Les données relatives au début de l'expérimentation du modèle de CPA dans chaque entreprise se retrouvent au tableau 4.4.

Tableau 4.4 L'introduction du modèle de CPA

	Moins de 6 mois	Entre 6-12 mois	Entre 12-24 mois	Entre 24-36 mois	Plus de 36 mois
A	X				
B			X		
C			X		
D			X		
E		X			
F					X
G				X	
H		X			
I			X		
J				X	
K		X			
L	X				
M	X				
N		X			
O	X				
Total	4	4	4	2	1
%	26,7	26,7	26,7	13,3	6,6

2. LE MODÈLE DE CPA

L'objet de cette deuxième partie est, dans un premier temps, de décrire les objectifs des différentes entreprises lors de la conception du modèle de CPA. Par la suite, les informations portant sur les principaux éléments qui composent le modèle de CPA de chaque entreprise, soit les activités et les facteurs inducteurs de coût, seront présentées.

2.1 Les objectifs initiaux

Différentes raisons ont incité les entreprises à concevoir un modèle de CPA. Les principaux éléments de réponses sont détaillés au tableau 4.5. La majorité des répondants avaient un seul objectif lors de la conception du modèle de CPA. Dans le cas des entreprises A, E, H ou J, l'objectif initial était double, les répondants de ces entreprises accordant la même importance aux deux objectifs.

Comme il est possible de le constater à la lecture du tableau 4.5, les résultats indiquent que la majorité des répondants, soit 77,8%, avaient pour objectif, soit d'obtenir de l'information sur les coûts aux fins de l'établissement du coût de revient ou soit d'obtenir une plus grande exactitude de l'établissement de la rentabilité par produit ou par service. Concrètement, l'objectif des répondants était d'obtenir un calcul de coût de revient par produit plus exact. Cet objectif était motivé principalement par l'insatisfaction des répondants envers le système de coût de revient traditionnel, tel que l'on peut le constater au tableau 4.7.

Seulement 16,7% des répondants désiraient obtenir une meilleure idée de l'origine des coûts.

Tableau 4.5 Les objectifs initiaux

	De l'information sur les coûts aux fins de l'établissement du prix des produits	Une plus grande exactitude de l'établissement de la rentabilité par produit ou par service	Une meilleure idée de l'origine des coûts	Autres
A		X		
B				
C	X			
D	X	X		
E	X			
F		X	X	
G		X		
H	X	X		
I		X		
J	X	X		
K		X	X	
L			X	
M				
N	X			
O	X	X		
Total	7	7	3	1
%	38,9	38,9	16,7	5,5

Certains répondants ont mentionné des objectifs plus spécifiques:

- A: Être en mesure d'apporter des arguments de poids lors de discussions avec le siège social notamment en matière de stratégie de vente ou de décision relative à l'abandon de produits.
- F: La nécessité de mieux localiser les pertes de fabrication.
- J: La compréhension du retrait des concurrents de certaines lignes de produits.
- L: Développer une meilleure compréhension du cheminement des coûts afin de pouvoir établir une base de comparaison valable avec les autres divisions.

Afin de mieux cerner les objectifs initiaux du modèle de CPA, les tableaux 4.6 et 4.7 présentent des données sur le système traditionnel de coût de revient de l'entreprise. Ils traitent dans un premier temps, de la base de répartition utilisée et dans un deuxième temps, de l'exactitude de l'information produite par le système traditionnel de coût de revient.

Relativement à la base de répartition utilisée, 40,0% des répondants utilisent les heures de main-d'oeuvre directe et 20,0% utilisent le volume d'unités produites afin de répartir les frais généraux aux produits. Vingt-cinq pour cent des répondants utilisent des bases de répartition diverses.

Les réponses «non-applicable ou N/A» concernent les entreprises où aucun système de coût de revient des produits ou des services n'avait été mis en place. Notons que 3 entreprises sur les 15 faisant l'objet de l'enquête n'utilisaient pas de système de coût de revient. Dans le cas de l'entreprise B, la taille de l'entreprise ne justifiait pas la mise en place d'un système de comptabilité de coût de revient. L'entreprise K utilisait un système de comptabilité par centres de responsabilité tandis que le système comptable de l'entreprise M produisait une information par secteur géographique.

Tableau 4.6 La base de répartition du système traditionnel de coût de revient

	En fonction du volume d'unités produites	En fonction des heures de MOD	N/A	Autres
A		X		
B		X	X	
C		X		
D	X			
E	X			
F	X			
G		X		
H				En fonction du total, en dollars, des dépenses directes
I				Répartition arbitraire selon une connaissance approximative du processus
J	X			En fonction du nombre de produits
K		X	X	
L		X		
M			X	En fonction des pieds carrés d'occupation
N			X	En fonction du tonnage
O				
Total	4	8	3	5
%	20,0	40,0	15,0	25,0

Dans la plupart des cas, (8 entreprises sur 12), le système de coût de revient traditionnel est toujours en fonction. Tel qu'il sera possible de le constater au tableau 4.12, le modèle de comptabilité ne sera utilisé sous forme de **système** que par 6 entreprises. De ce nombre, 4 ont remplacé le système traditionnel de coût de revient, soit les entreprises D, E, I et J. Ces points seront vus de façon plus détaillée au tableau 4.13. Les répondants ont évalué l'exactitude du système traditionnel de coût de revient, passé ou actuel, en fonction de leur expérience.

Comme il est possible de le constater à la lecture du tableau 4.7, plus de la moitié des répondants, soit 53,1%, évaluent l'information provenant de leur système traditionnel de coût de revient comme partiellement exacte ou inexacte, ceci étant lié principalement au mode de répartition utilisé aux fins de l'allocation des frais généraux aux produits.

Les commentaires suivants ont été recueillis auprès des répondants et concernent l'exactitude des informations produites par le système traditionnel de coût de revient:

- C: «La partie du processus de fabrication relative à l'addition des matières premières est entièrement informatisée: les données recueillies sont donc très exactes. La répartition des frais généraux aux produits pose cependant un problème.»
- E et F: «L'exactitude du système de coût de revient traditionnel est due principalement à l'importance de la matière première dans le processus de fabrication. La base de répartition pour les frais généraux est néanmoins problématique.»
- G: «Nous utilisons un coût réel de fabrication sur commande et avons très peu de produits. Ce sont les frais généraux de vente et

d'administration qui font l'objet de l'étude.»

I: «L'information produite par le système traditionnel est précise mais pas assez détaillée pour la gestion quotidienne.»

N: «L'inexactitude des données était telle qu'on ne se servait pas de l'information produite par le système traditionnel.»

Tableau 4.7 Évaluation de l'information produite par le système traditionnel de coût de revient

	Très exacte	Assez exacte	Un peu exacte	Très inexacte	Le système comptable ne produit pas d'information sur le CRP/CRS
A			X (MP, MOD)	X (FGF)	X
B				X (FGF)	
C		X (MP, MOD)		X	
D			X		
E					
F		X			
G		X			
H		X			
I	X				
J			X		
K			X		X
L			X		X
M					
N				X	
O			X		
Total	1	4	5	4	3
%	5,8	23,5	29,6	23,5	17,6

2.2 Les activités

2.2.1 La notion d'activité

Aux fins de la conception du modèle de CPA, la grande majorité des répondants, soit 73,3%, ont défini la notion d'activité en fonction d'une vision opérationnelle de l'entreprise. Le tableau 4.8 identifie les entreprises ayant un modèle de CPA conçu selon une vision fonctionnelle ou une vision opérationnelle de l'entreprise.

Tableau 4.8 Modèle conçu selon une vision fonctionnelle ou opérationnelle

	Vision fonctionnelle	Vision opérationnelle
A		X
B		X
C		X
D		X
E	X	
F		X
G		X
H	X	
I	X	
J	X	
K		X
L		X
M		X
N		X
O		X
Total	4	11
%	26,7	73,3

C'est suite à la présentation et à l'explication du modèle de CPA par chacun des répondants, qu'il a été possible d'établir une distinction entre la notion d'activité déterminée selon une vision fonctionnelle ou une vision opérationnelle de l'entreprise. Cette distinction a été effectuée selon le modèle d'analyse que l'on retrouve au chapitre portant sur le cadre conceptuel. Rappelons que les critères de distinction des activités étaient au nombre de deux: le type d'analyse effectué afin de déterminer les activités et le fait de rattacher les activités à des centres de coûts préalablement existants ou non.

Les données présentées dans le tableau 4.8 ont été extrapolées suite aux informations recueillies lors des entretiens avec les répondants. En accord avec le souci de confidentialité des répondants, il n'est pas possible de reproduire ici le détail des activités comprises dans le modèle de CPA de chaque entreprise.

Pour la plupart des entreprises, les activités ont été déterminées suite à la mise en place d'une équipe, cette équipe incluant principalement des membres du personnel de la comptabilité et du service de la production/opérations. Les informations relatives à la démarche de conception et de mise en oeuvre se retrouvent dans la quatrième partie de ce chapitre. Quelques entreprises ont fait l'usage d'un questionnaire afin de recueillir des données sur les activités.

À titre d'exemple, prenons l'entreprise A qui a développé un modèle de comptabilité par activités aux fins d'un système de coût de revient des produits par activités. Les activités du modèle correspondent à des activités du processus de fabrication qui sont transversales et non verticales, qui offrent une vision opérationnelle et non fonctionnelle de l'entreprise. Par exemple, l'activité «inspection» n'a pas été déterminée en fonction d'un centre de coût provenant de la charte de comptes du Grand Livre. L'activité «inspection» correspond à l'action «d'inspecter» les produits tout au long du processus de production. Les données relatives à la consommation des ressources par cette activité n'étaient pas disponibles

au concepteur du modèle. Les données ont été déterminées suite à une enquête sur le terrain.

Par contre, l'entreprise I a rattaché les activités du modèle à des étapes bien précises du processus de production comme par exemple, à certaines machines. Le concepteur a pu rapprocher les activités préalablement déterminées à des centres de coûts et a modifié en conséquence la charte de compte au Grand Livre. Pouvant être rattachée à des centres de coûts, l'activité dans ce cas, correspond en fait à un centre de coûts homogènes. Le modèle de CPA est donc considéré comme étant fonctionnel.

Un autre exemple de vision fonctionnelle de l'entreprise est apporté par le cas de l'entreprise E qui a utilisé comme centres de regroupement d'activités, les centres de responsabilités préalablement déterminés à la charte de compte du Grand Livre. Cette approche a été retenue par le répondant pour des fins de simplicité de traitement de l'information.

Bien qu'ayant développé un modèle aux mêmes fins que l'entreprise E, les entreprises F, G et L ont adopté une définition des activités en termes opérationnels. Les répondants des entreprises F, G et L ont effectué une analyse détaillée des activités à l'intérieur du centre de coût et ont identifié aux fins de leur modèle des activités de nature opérationnelle, aucunement apparentées à un centre de coût.

2.2.2 Le nombre de centres de regroupement

Tel que le démontre le tableau 4.9, la plupart des répondants soit 40,0%, ont opté pour un modèle de CPA comprenant entre 10 et 20 centres de regroupement. Les répondants sont parvenus à ce nombre de centres de regroupement dépendamment du degré de complexité préalablement déterminé lors de la conception du modèle, ce degré étant établi en fonction des objectifs initiaux et des

contraintes spécifiques à chaque entreprise.

Peu de répondants ont entrepris un réel processus de regroupement d'activités suite à l'identification des activités. La démarche des répondants a plutôt été de décider dès le début du processus de conception, d'un niveau de détail en termes de précision de l'information désirée. Par la suite, les activités étaient déterminées en fonction de ce niveau de détail voulu. Seuls les concepteurs des entreprises B, D et O ont effectué un regroupement par centre d'activités.

Les entreprises B et C ont identifié un petit nombre d'activités: ceci s'explique par la petite taille et la simplicité du processus de production de ces entreprises.

Les entreprises H, K, et M ont expliqué leur décision de conserver un grand nombre d'activités, sans les regrouper, du fait d'un processus diversifié et complexe comprenant plusieurs activités distinctes. Pour l'entreprise N, la nécessité d'obtenir une information détaillée pour fins de gestion justifiait le choix de ne pas regrouper les activités. Bien que ces répondants ont tous convenu qu'il était plus difficile de gérer un grand nombre d'activités, chacun d'eux est apparu convaincu que la qualité supérieure de l'information obtenue valait un effort additionnel lors de la conception du modèle.

Tableau 4.9 Le nombre de centres de regroupement

	De 5 à 10	De 10 à 20	De 20 à 30	Plus de 30
A		X		
B	X			
C	X			
D	X			
E		X		
F			X	
G	X			
H				X
I		X		
J		X		
K				X
L		X		
M				X
N				X
O		X		
Total	4	6	1	4
%	26,7	40,0	6,6	26,7

2.3 Les facteurs inducteurs

2.3.1 La nature des facteurs inducteurs

Pour les raisons mentionnées précédemment relativement à la confidentialité des données, il n'est pas possible de reproduire ici la liste des facteurs inducteurs des différentes entreprises. Il a été cependant possible d'établir deux catégories de facteurs inducteurs conformément au modèle d'analyse présenté au chapitre portant sur le cadre conceptuel.

Nous retrouvons les détails relatifs à la nature des facteurs inducteurs de chacune des entreprises au tableau 4.10. Les informations présentées à l'intérieur

de ce tableau ont été extrapolées à l'aide des données recueillies auprès des répondants. Selon les explications fournies par les répondants, les facteurs inducteurs ont pu être classés selon deux catégories: ceux qui correspondent à des outils d'imputation et ceux qui peuvent être définis comme étant des indicateurs de causalité.

Cette distinction a pu être établie à l'aide de deux éléments: le premier élément distinctif est la base de l'analyse selon laquelle ont été déterminés les facteurs inducteurs à savoir, si les concepteurs ont exploré la relation de causalité entre l'activité et la consommation de cette activité par le produit. Dans plusieurs cas, les concepteurs n'ont même pas exploré cette possibilité. Le deuxième élément distinctif est le facteur inducteur en lui-même. Il est bien évident qu'un facteur inducteur correspondant au nombre d'unités produites n'a pas pour objectif d'expliquer la relation de causalité entre l'activité et le produit.

Les données relatives aux facteurs inducteurs ne s'appliqueront pas à l'entreprise K, celle-ci ayant conçu un modèle uniquement aux fins de l'analyse du coût des activités.

Tel que le démontre le tableau 4.10, les répondants ont utilisé dans une égale proportion des facteurs inducteurs correspondant à des outils d'imputation aussi bien qu'à des indicateurs de causalité.

Ce résultat est cohérent avec les résultats précédents qui démontrent que peu de concepteurs du modèle de CPA ont effectué des regroupements d'activités, l'objectif initial étant plutôt de répartir les coûts aux produits plutôt que de déterminer la cause des coûts.

Tableau 4.10 La nature des facteurs inducteurs

	Outil d'imputation	Indicateur de causalité	N/A
A		X	
B		X	
C		X	
D		X	
E	X		
F	X		
G	X		
H	X		
I	X		
J	X		
K			X
L	X		
M		X	
N		X	
O		X	
Total	7	7	1
%	46,7	46,7	6,6

À titre d'exemple, prenons le cas de l'entreprise A. Le modèle de CPA compte environ 8 facteurs inducteurs. Parmi ceux-ci, nous retrouvons le nombre de commandes. Utilisé tel que décrit, ce facteur inducteur pourrait répondre à la définition d'un outil d'imputation nécessaire à l'allocation des coûts aux produits. Cependant, ce facteur inducteur, aux fins de l'établissement du modèle de CPA, a été valorisé d'un élément qualitatif supplémentaire: la complexité de la commande, cet élément étant fonction du nombre de tolérances relatif aux produits commandés. (le nombre de tolérances, expression utilisée par le répondant, correspond à la précision du produit commandé). Défini ainsi, ce facteur inducteur nous indique vraiment la relation de causalité de la consommation des activités par les produits.

L'objectif de l'entreprise D était de déterminer des facteurs inducteurs qui correspondaient à des indicateurs de performance des activités et non seulement des outils d'imputation. La nature des facteurs inducteurs a donc été déterminée en fonction de cet objectif.

2.3.2 Le nombre de facteurs inducteurs

Tel que le présente le tableau 4.11, la plupart des répondants ont choisi d'inclure dans leur modèle de CPA entre 10 et 20 facteurs inducteurs.

L'entreprise K n'a pas déterminé de facteurs inducteurs dans son modèle car celui-ci se limite actuellement à l'analyse des coûts par activités. Ces coûts seront répartis aux produits et services lors d'une phase subséquente.

Les entreprises M et N ont choisi d'utiliser un grand nombre de facteurs inducteurs afin d'obtenir des informations plus précises sur le processus opérationnel.

Tableau 4.11 Le nombre de facteurs inducteurs

	Entre 1 et 3	Entre 3 et 5	Entre 5 et 10	Entre 10 et 20	Entre 20 et 30	Plus de 30	N/A
A			X				
B			X				
C				X			
D				X			
E			X				
F					X		
G	X						
H				X			
I				X			
J			X				
K							X
L				X			
M						X	
N						X	
O		X					
Total	1	1	4	5	1	2	1
%	6,7	6,7	26,6	33,3	6,7	13,3	6,7

au concepteur du modèle. Les données ont été déterminées suite à une enquête sur le terrain.

Par contre, l'entreprise I a rattaché les activités du modèle à des étapes bien précises du processus de production comme par exemple, à certaines machines. Le concepteur a pu rapprocher les activités préalablement déterminées à des centres de coûts et a modifié en conséquence la charte de compte au Grand Livre. Pouvant être rattachée à des centres de coûts, l'activité dans ce cas, correspond en fait à un centre de coûts homogènes. Le modèle de CPA est donc considéré comme étant fonctionnel.

Un autre exemple de vision fonctionnelle de l'entreprise est apporté par le cas de l'entreprise E qui a utilisé comme centres de regroupement d'activités, les centres de responsabilités préalablement déterminés à la charte de compte du Grand Livre. Cette approche a été retenue par le répondant pour des fins de simplicité de traitement de l'information.

Bien qu'ayant développé un modèle aux mêmes fins que l'entreprise E, les entreprises F, G et L ont adopté une définition des activités en termes opérationnels. Les répondants des entreprises F, G et L ont effectué une analyse détaillée des activités à l'intérieur du centre de coût et ont identifié aux fins de leur modèle des activités de nature opérationnelle, aucunement apparentées à un centre de coût.

2.2.2 Le nombre de centres de regroupement

Tel que le démontre le tableau 4.9, la plupart des répondants soit 40,0%, ont opté pour un modèle de CPA comprenant entre 10 et 20 centres de regroupement. Les répondants sont parvenus à ce nombre de centres de regroupement dépendamment du degré de complexité préalablement déterminé lors de la conception du modèle, ce degré étant établi en fonction des objectifs initiaux et des

contraintes spécifiques à chaque entreprise.

Peu de répondants ont entrepris un réel processus de regroupement d'activités suite à l'identification des activités. La démarche des répondants a plutôt été de décider dès le début du processus de conception, d'un niveau de détail en termes de précision de l'information désirée. Par la suite, les activités étaient déterminées en fonction de ce niveau de détail voulu. Seuls les concepteurs des entreprises B, D et O ont effectué un regroupement par centre d'activités.

Les entreprises B et C ont identifié un petit nombre d'activités: ceci s'explique par la petite taille et la simplicité du processus de production de ces entreprises.

Les entreprises H, K, et M ont expliqué leur décision de conserver un grand nombre d'activités, sans les regrouper, du fait d'un processus diversifié et complexe comprenant plusieurs activités distinctes. Pour l'entreprise N, la nécessité d'obtenir une information détaillée pour fins de gestion justifiait le choix de ne pas regrouper les activités. Bien que ces répondants ont tous convenu qu'il était plus difficile de gérer un grand nombre d'activités, chacun d'eux est apparu convaincu que la qualité supérieure de l'information obtenue valait un effort additionnel lors de la conception du modèle.

Tableau 4.9 Le nombre de centres de regroupement

	De 5 à 10	De 10 à 20	De 20 à 30	Plus de 30
A		X		
B	X			
C	X			
D	X			
E		X		
F			X	
G	X			
H				X
I		X		
J		X		
K				X
L		X		
M				X
N				X
O		X		
Total	4	6	1	4
%	26,7	40,0	6,6	26,7

2.3 Les facteurs inducteurs

2.3.1 La nature des facteurs inducteurs

Pour les raisons mentionnées précédemment relativement à la confidentialité des données, il n'est pas possible de reproduire ici la liste des facteurs inducteurs des différentes entreprises. Il a été cependant possible d'établir deux catégories de facteurs inducteurs conformément au modèle d'analyse présenté au chapitre portant sur le cadre conceptuel.

Nous retrouvons les détails relatifs à la nature des facteurs inducteurs de chacune des entreprises au tableau 4.10. Les informations présentées à l'intérieur

de ce tableau ont été extrapolées à l'aide des données recueillies auprès des répondants. Selon les explications fournies par les répondants, les facteurs inducteurs ont pu être classés selon deux catégories: ceux qui correspondent à des outils d'imputation et ceux qui peuvent être définis comme étant des indicateurs de causalité.

Cette distinction a pu être établie à l'aide de deux éléments: le premier élément distinctif est la base de l'analyse selon laquelle ont été déterminés les facteurs inducteurs à savoir, si les concepteurs ont exploré la relation de causalité entre l'activité et la consommation de cette activité par le produit. Dans plusieurs cas, les concepteurs n'ont même pas exploré cette possibilité. Le deuxième élément distinctif est le facteur inducteur en lui-même. Il est bien évident qu'un facteur inducteur correspondant au nombre d'unités produites n'a pas pour objectif d'expliquer la relation de causalité entre l'activité et le produit.

Les données relatives aux facteurs inducteurs ne s'appliqueront pas à l'entreprise K, celle-ci ayant conçu un modèle uniquement aux fins de l'analyse du coût des activités.

Tel que le démontre le tableau 4.10, les répondants ont utilisé dans une égale proportion des facteurs inducteurs correspondant à des outils d'imputation aussi bien qu'à des indicateurs de causalité.

Ce résultat est cohérent avec les résultats précédents qui démontrent que peu de concepteurs du modèle de CPA ont effectué des regroupements d'activités, l'objectif initial étant plutôt de répartir les coûts aux produits plutôt que de déterminer la cause des coûts.

Tableau 4.10 La nature des facteurs inducteurs

	Outil d'imputation	Indicateur de causalité	N/A
A		X	
B		X	
C		X	
D		X	
E	X		
F	X		
G	X		
H	X		
I	X		
J	X		
K			X
L	X		
M		X	
N		X	
O		X	
Total	7	7	1
%	46,7	46,7	6,6

À titre d'exemple, prenons le cas de l'entreprise A. Le modèle de CPA compte environ 8 facteurs inducteurs. Parmi ceux-ci, nous retrouvons le nombre de commandes. Utilisé tel que décrit, ce facteur inducteur pourrait répondre à la définition d'un outil d'imputation nécessaire à l'allocation des coûts aux produits. Cependant, ce facteur inducteur, aux fins de l'établissement du modèle de CPA, a été valorisé d'un élément qualitatif supplémentaire: la complexité de la commande, cet élément étant fonction du nombre de tolérances relatif aux produits commandés. (le nombre de tolérances, expression utilisée par le répondant, correspond à la précision du produit commandé). Défini ainsi, ce facteur inducteur nous indique vraiment la relation de causalité de la consommation des activités par les produits.

L'objectif de l'entreprise D était de déterminer des facteurs inducteurs qui correspondaient à des indicateurs de performance des activités et non seulement des outils d'imputation. La nature des facteurs inducteurs a donc été déterminée en fonction de cet objectif.

2.3.2 Le nombre de facteurs inducteurs

Tel que le présente le tableau 4.11, la plupart des répondants ont choisi d'inclure dans leur modèle de CPA entre 10 et 20 facteurs inducteurs.

L'entreprise K n'a pas déterminé de facteurs inducteurs dans son modèle car celui-ci se limite actuellement à l'analyse des coûts par activités. Ces coûts seront répartis aux produits et services lors d'une phase subséquente.

Les entreprises M et N ont choisi d'utiliser un grand nombre de facteurs inducteurs afin d'obtenir des informations plus précises sur le processus opérationnel.

Tableau 4.11 Le nombre de facteurs inducteurs

	Entre 1 et 3	Entre 3 et 5	Entre 5 et 10	Entre 10 et 20	Entre 20 et 30	Plus de 30	N/A
A			X				
B			X				
C				X			
D				X			
E			X				
F					X		
G	X						
H				X			
I				X			
J			X				
K							X
L				X			
M						X	
N						X	
O		X					
Total	1	1	4	5	1	2	1
%	6,7	6,7	26,6	33,3	6,7	13,3	6,7

3. L'INFORMATION PRODUITE PAR LE MODÈLE DE CPA

Cette troisième partie a pour objectif de présenter les données recueillies relativement aux données produites par le modèle de CPA conçu par les différentes entreprises rencontrées. Dans une première étape, le mode d'utilisation du modèle de CPA sera examiné c'est-à-dire la forme sous laquelle est utilisée l'information produite par le modèle de CPA. Par la suite, le statut de l'information produite par le modèle de CPA comparativement à l'information de gestion anciennement disponible aux gestionnaires sera détaillé. Enfin, les données recueillies relativement à l'intégration du modèle de CPA aux principaux systèmes comptables seront présentées.

3.1 L'utilisation du modèle de CPA

Les formes sous lesquelles peuvent être utilisées les données produites par le modèle de CPA sont diverses. Deux modes d'utilisation ont été principalement utilisés: le système de coût de revient et l'analyse du coût de revient. Quarante pour cent des répondants ont utilisé le modèle de CPA sous la forme d'un système de coût de revient et plus de la moitié, soit 53,3%, sous la forme d'une analyse du coût de revient. Les données relatives au mode d'utilisation par les entreprises du modèle de CPA sont décrites au tableau 4.12.

Il convient d'établir la distinction entre **système** et **analyse**. Selon Laudon et Laudon, (1991), un **système** d'information peut être défini comme suit:

«...un ensemble de procédures qui vise à recueillir, traiter, accumuler et à distribuer des informations dans le but de supporter la prise de décision.» (Laudon et Laudon, 1991). (traduction de l'auteure).

Aux fins de la présente recherche, un modèle de CPA sera considéré comme un système lorsqu'il y aura un ensemble de procédures mis en place afin de recueillir, de traiter, d'accumuler et de distribuer des données. Un système de coût de revient sera donc caractérisé par un traitement de données en termes d'activités.

Tableau 4.12 L'utilisation du modèle de CPA

	Système de coût de revient par produit	Analyse du coût de revient		Analyse du coût des activités	
		Analyse du coût de revient par produit, par centre de coût	Analyse du coût de revient		
			Par produit		Par service
A	X				
B				X	
C	X				
D	X				
E	X				
F		X			
G		X			
H			X		
I	X				
J	X				
K				X	
L		X			
M				X	
N			X		
O			X		
Total	6	3	3	2	
%	40,0	20,0	20,0	13,3	

Comparativement et toujours aux fins de la présente recherche, une **analyse** du coût de revient des produits ou des services correspond à une étude effectuée à un moment bien défini de la vie de l'entreprise. En fait, l'analyse correspond au

modèle de CPA non implanté comme système. Les données produites par une analyse peuvent servir à la prise de décision sans que les gestionnaires souhaitent pour autant les traiter régulièrement. Une analyse du coût de revient est en quelque sorte une photo ou une représentation du coût de revient par activités de l'entreprise à un moment précis.

Les entreprises A, C, D, E, I, et J ont mis en place un système de coût de revient par produit établi selon le modèle de CPA. Dans certains cas, le système est autonome et dans d'autres, il est partiellement intégré au système comptable de l'entreprise. Les détails relatifs à l'intégration du système de CPA aux principaux systèmes comptables de l'entreprise seront traités dans la quatrième étape de la présente partie. Les systèmes mis en place par ces entreprises recueillent, traitent, accumulent et distribuent de l'information en termes d'activités sur une base régulière et selon les paramètres déterminés par le modèle de CPA.

Les entreprises F, G et L ont effectué une analyse du coût des activités par centre de coût aux fins de la répartition de ces mêmes centres de coûts aux produits. À titre d'exemple, prenons le cas de l'entreprise F. Cette entreprise avait des centres de coûts préalablement déterminés au Grand Livre. Les ressources consommées par les différents centres de coûts de l'entreprise leur étaient réparties directement. La base de répartition utilisée afin de répartir ces centres de coûts aux produits était problématique. Une analyse du coût de revient par produit a été effectuée dans chaque centre de coût: il y avait donc autant de modèles par activités qu'il y avait de centres de coûts. Le résultat de cette analyse a été la détermination d'un nouveau taux de répartition, c'est-à-dire un taux global, pour chaque centre de coût, ceux-ci n'ayant pas été modifiés au Grand Livre. Plutôt que d'être établi sur une base arbitraire, le taux de répartition des centres de coûts aux produits a été établi en fonction de l'analyse du coût de revient par activités.

Aux fins de la présente recherche, l'utilisation de l'information produite par le modèle de CPA n'est pas considérée comme un système parce que ni la consommation des ressources par les activités et ni la consommation des activités par les produits ne sont mis à jour, si ce n'est une fois par année, pendant la période budgétaire. Le résultat de l'analyse par les activités est utilisé en fait comme un outil d'imputation. Le traitement des données n'est pas selon le modèle des activités mais bien selon la consommation des ressources par les produits. Dans les trois cas, l'objectif de l'étude était de déterminer une base de répartition non-arbitraire aux fins de l'allocation des centres de coûts aux différents produits.

Les entreprises B, H, M, N et O ont effectué des analyses du coût de revient par activités, par produits ou par services. À l'aide d'une assistance extérieure, ces entreprises ont fait une étude sur le coût de revient par activités par produits ou par services, pour une période donnée du processus opérationnel de l'entreprise. Cette étude n'a pas été mise à jour par la suite. Pour les entreprises H et N, l'étude a servi cependant dans un processus analytique, aux fins d'une planification stratégique notamment en servant de base pour des simulations. Dans certains cas, comme pour les entreprises C et M, cette étude pourrait être la première étape d'un système de CPA.

L'entreprise K a choisi d'entreprendre une démarche en phases successives. L'analyse du coût de ses activités est la phase «A» de sa démarche. Au cours de cette phase, la détermination des activités a été effectuée et les ressources ont été réparties à ces mêmes activités. Aucune répartition aux produits ou services n'est effectuée pour le moment. Selon l'échéancier prévu, cette étape devrait survenir au cours des phases subséquentes.

3.2 La fréquence d'utilisation

Le tableau 4.13 détaille la fréquence d'utilisation faite par les entreprises, de l'information produite par le modèle de CPA. Dans 40,0% des cas, la fréquence d'utilisation des données produites par le modèle de CPA est périodique, c'est-à-dire aux fins de la présente recherche, que les données sont utilisées sur une base régulière. (le plus souvent, mensuellement).

Certains répondants ont justifié leur choix d'utiliser l'information produite par le modèle de CPA de façon *ad hoc* du fait des difficultés reliées à la mise à jour régulière du modèle.

Pour les entreprises F, G et L, les données produites par le modèle de CPA sont utilisées périodiquement sans pour autant être mises à jour. Ces données sont utilisées mensuellement lors de la répartition des centres de coûts aux produits. Le modèle par activités servant de base de répartition n'est mis à jour qu'annuellement.

Tableau 4.13 La fréquence d'utilisation de l'information produite par le modèle de CPA

	Ad hoc	Périodique	N/A	Trop tôt pour le dire
A				X
B			X	
C	X			
D		X		
E		X		
F		X		
G		X		
H	X			
I		X		
J	X			
K				X
L		X		
M				X
N	X			
O				X
Total	4	6	1	4
%	26,7	40,0	6,6	26,7

3.3 Le statut

Tel qu'il est démontré au tableau 4.14, l'information produite par le modèle de CPA complète dans 46,7 % des cas l'information de gestion utilisée anciennement par les gestionnaires. L'information produite par le modèle de CPA remplace l'information disponible antérieurement dans une proportion de 53,3% et ce peu importe l'utilisation des données produites par le modèle ou le degré d'intégration.

Les entreprises F, G, et L ont conçu des modèles de CPA dont les données ont servi principalement à modifier le mode de répartition des centres de coûts

identifiables au Grand Livre. Les données produites par le modèle de CPA se trouvent ainsi à remplacer le taux de répartition utilisé antérieurement celui-ci étant jugé inexact.

Les entreprises D, E, I et J ont conçu des modèles de CPA ayant donné naissance à des systèmes qui ont véritablement remplacé les systèmes antérieurs.

Pour l'entreprise N, le statut de l'information produite par le modèle de CPA est mixte: une partie de l'information produite remplace l'information disponible antérieurement et une autre partie la complète.

Tableau 4.14 Le statut de l'information produite par le modèle de CPA

	Complète	Remplace
A	X	
B	X	
C	X	
D		X
E		X
F		X
G		X
H	X	
I		X
J		X
K	X	
L		X
M	X	
N	X (en partie)	X (en partie)
O	X	
Total	7	8
%	46,7	53,3

3.4 L'intégration du modèle de CPA aux principaux systèmes comptables

Les tableaux 4.15, 4.16, 4.17 et 4.18 présentent les résultats des questions portant sur l'intégration du modèle de CPA aux principaux systèmes comptables de l'entreprise.

3.4.1 Le degré d'intégration

Comme le démontre le tableau 4.15, la plupart des répondants, soit 73,3%, ont choisi d'exploiter le modèle de CPA de façon autonome c'est-à-dire sur un micro-ordinateur non-relié aux principaux systèmes comptables de l'entreprise. Aucun modèle recensé au cours de la présente recherche n'est pleinement intégré.

Tableau 4.15 Le degré d'intégration du modèle de CPA aux principaux systèmes comptables

	Autonome	Partiellement intégré
A	X	
B	X	
C	X	
D		X
E		X
F	X	
G	X	
H	X	
I		X
J		X
K	X	
L	X	
M	X	
N	X	
O	X	
Total	11	4
%	73,3	26,7

Il a été possible de constater au cours des différentes entrevues, qu'une certaine confusion règne sur la notion d'intégration du modèle de CPA. C'est pourquoi, à ce stade-ci, il importe de distinguer un système **autonome**, un système **partiellement intégré** et un système **pleinement intégré**.

Aux fins de la présente recherche, un système **autonome** est un système dont le logiciel sur lequel se retrouve le modèle, est non-relié aux principales banques de données de l'entreprise.

Un système **partiellement intégré** fait référence à un système dont seules les données relatives à la consommation des ressources par les activités sont traitées régulièrement et de façon automatique. Les données relatives à la consommation des activités par les produits ne sont pas traitées en temps réel et ne sont reliées à aucune banque de données.

Un système **pleinement intégré** correspond à un système dont les données relatives à la consommation des ressources par les activités et les données relatives à la consommation des activités par les produits sont traitées en temps réel. Ce système requiert l'utilisation d'un logiciel relié aux principales banques de données de l'entreprise comme par exemple le Grand Livre et le système informatisé de production.

Les données figurant dans le tableau 4.15 témoignent des observations de l'auteur de la recherche et ont été déterminées selon les critères de distinction décrits ci-haut.

Cependant, il importe de mentionner que les données recueillies initialement lors de l'entrevue, notamment pour les entreprises F, G et I, étaient différentes des résultats figurant dans le tableau. Pour le répondant de l'entreprise F, le modèle de CPA était partiellement intégré du fait de l'utilisation périodique de l'information.

Pour le répondant de l'entreprise J, le modèle était pleinement intégré du fait de la mise à jour manuelle de la consommation des activités par les produits. Cette mise à jour n'était pas assurée de façon automatique. Enfin, pour le répondant de l'entreprise G, la question ne se posait pas du fait du mode d'utilisation des données produites par le modèle de CPA.

3.4.2 Les motifs de l'intégration

Le tableau 4.16 présente les principaux motifs fournis par les répondants afin de justifier la décision de ne pas intégrer le modèle de CPA aux principaux systèmes comptables de l'entreprise.

Pour le répondant de l'entreprise H, les motifs justifiant la non-intégration du modèle de CPA aux principaux systèmes comptables de l'entreprise étaient multiples:

«La haute direction n'est pas encore convaincue. Il est trop tôt et le système n'est pas au point. Nous devons développer une meilleure connaissance du concept de CPA avant de considérer l'intégration partielle ou totale.»

Tel que le rapporte le tableau 4.16, les motifs sont divers et aucun ne semble déterminant. Parmi ceux qui ont été le plus souvent mentionnés, la difficulté d'obtenir des informations périodiques en termes d'activités semble prédominante.

Tableau 4.16 Motifs reliés à la non-intégration du modèle de CPA aux principaux systèmes comptables

	Difficultés d'obtenir des informations périodiques en termes d'activités	Absence de personnel qualifié pour exploiter le système	Système central non-flexible	Des contraintes budgétaires	Autres
A	X		X		
B		X			
C	X				
H				X	
K					
L					
M			X		
N	X				
O		X			Afin de protéger la confidentialité des données

Le tableau 4.17 présente les motifs reliés à l'intégration partielle du modèle de CPA. Comme il est possible de le constater à la lecture du tableau, la simplicité de traitement de l'information est un facteur déterminant lors de la décision d'intégrer le modèle.

Les données du tableau se rapportant à l'entreprise F sont le reflet de l'opinion du répondant, lequel considère que son modèle est partiellement intégré. En conséquence, le tableau 4.17 ne présente pas le point de vue de l'auteur de la présente recherche, laquelle considère le modèle non intégré.

Certains commentaires spécifiques aux motifs justifiant la décision d'intégrer partiellement le modèle de CPA ont été recueillis:

- E: «La décision d'intégrer partiellement le système de CPA a été prise en fonction d'une évaluation du rapport coût/bénéfice de l'information à obtenir.»
- F: «Il était important que le système de CPA soit partiellement intégré à cause de la lourdeur administrative de gérer un système entièrement autonome.»

Tableau 4.17 Motifs reliés à l'intégration partielle du modèle de CPA

	Par simplicité administrative	Afin de donner de la crédibilité aux données produites
D	X	
E	X	
F	X	
I	X	X
J	X	

3.4.3 La modification du degré d'intégration

Le tableau 4.18 présente les résultats de la question traitant de la modification du degré d'intégration du modèle de CPA. Plus spécifiquement, l'objet de cette question était de savoir si les répondants augmenteraient le degré d'intégration de leur modèle de CPA aux principaux systèmes comptables s'ils en avaient la possibilité.

Tableau 4.18 Modification du degré d'intégration du modèle de CPA

	Oui		Non	N/A
	Intégration partielle	Intégration complète		
A			X	
B				X
C	X			
D			X	
E			X	
F		X		
G			X	
H	X			
I				X
J			X	
K		X		
L			X	
M			X	
N			X	
O			X	
Total	2	2	9	2
%	13,3	13,3	60,1	13,3

Cette question a été posée à tous les répondants incluant ceux qui avaient expérimenté le modèle de CPA sous la forme d'une analyse du coût de revient des

produits ou des services ou encore une analyse du coût des activités.

Comme il est possible de le constater à la lecture du tableau 4.18, la très grande majorité des répondants ne souhaitent pas modifier le degré d'intégration du modèle. Qui plus est, les répondants ayant expérimenté le modèle de CPA sous la forme d'une analyse ne sont pas en faveur d'une intégration même partielle du modèle. La plupart des répondants voient les avantages d'intégrer pleinement le modèle mais peu sont en mesure d'en concevoir l'application pratique à des coûts raisonnables.

Certains répondants ont ajouté les commentaires suivants:

- C: «L'intégration complète offre des avantages à la condition de régler les problèmes de collecte de données en termes d'activités.»
- D: «Je ne vois pas l'utilité d'intégrer pleinement le système de CPA. Ce sont des données de nature opérationnelle.»
- F: «Je favoriserais la pleine intégration à condition d'avoir plus de ressources disponibles en temps et en argent. Mettre en oeuvre un système de CPA demande beaucoup de disponibilité de la part du personnel.»
- J: «Il est important de régler d'abord les problèmes de logiciel avant de penser à la pleine intégration.»

4. LA DÉMARCHE DE CONCEPTION ET DE MISE EN OEUVRE

L'objectif de cette quatrième partie est de présenter les informations recueillies auprès des entreprises sur différents aspects de la démarche de conception et de mise en oeuvre, soit le projet-pilote, l'équipe de conception et de mise en oeuvre, le champion, le consultant, la durée de la démarche ainsi que les problèmes rencontrés.

4.1 Le projet-pilote

Comme il est possible de le constater au tableau 4.19, une majorité des répondants, soit 66,7%, ont débuté la mise en oeuvre par un projet-pilote.

Tableau 4.19 Début de la mise en oeuvre par un projet-pilote

	Oui	Non	N/A
A		X	
B			X
C	X		
D	X		
E		X	
F	X		
G	X		
H		X	
I		X	
J	X		
K	X		
L	X		
M	X		
N	X		
O	X		
Total	10	4	1
%	66,7	26,6	6,7

4.2 L'équipe de conception et de mise en oeuvre

Les tableaux 4.20 et 4.21 présentent les données portant respectivement sur la mise en place d'une équipe de conception ainsi que sur le nombre de membres au sein de cette équipe.

Les entreprises ont, dans une proportion de 66,7%, choisi de mettre en place une équipe aux fins de la conception du modèle de CPA. Selon les résultats du tableau 4.22, cette équipe comptait en moyenne environ 3 membres, ceci excluant le(s) consultant(s).

Tableau 4.20 Mise en place d'une équipe de conception

	Oui	Non
A		X
B		X
C	X	
D	X	
E	X	
F		X
G		X
H	X	
I	X	
J		X
K	X	
L	X	
M	X	
N	X	
O		X
Total	9	6
%	60,0	40,0

Tableau 4.21 Le nombre de membres au sein de l'équipe de conception

	2	3	4	6	7
C	X				
D		X			
E		X			
H	X				
I			X		
K					X
L				X	
M		X			
N		X			
Total	2	4	1	1	1
%	22,2	44,5	11,1	11,1	11,1

Le tableau 4.22 présente les informations recueillies relativement aux catégories de personnel qui ont participé à la conception du modèle de CPA, peu importe que ce soit au sein d'une équipe ou non. Tel que le démontre ce tableau, les membres du personnel de la comptabilité et de la production/opérations ont été les principaux artisans de la conception du modèle de CPA dans une proportion de 86,7% et 80,0% respectivement. Peu de services autres que ceux précédemment mentionnés ont participé à l'élaboration du modèle.

Lorsqu'il n'y a pas eu d'équipe de conception, le personnel de comptabilité a été chargé de la conception du modèle dans 80% des cas. Le personnel du service de production/opérations a été chargé de la conception pour 20% des cas.

Tableau 4.22 Catégories de personnel qui ont participé à la conception

	La haute direction	Production/ opérations	Service des ventes	Marketing	Service de la comptabilité	Les systèmes informatiques	Autres services
A					X		
B		X			X		
C		X			X	X	
D		X			X		
E		X			X		
F	X	X	X	X	X	X	X (R & D)
G					X		
H		X			X		
I		X			X		
J					X		
K	X	X			X		
L		X			X		
M		X			X		
N		X			X		
O	X	X			X		X (Siège social)
Total	3	12	1	1	13	2	2
%	20,0	80,0	6,7	6,7	86,7	13,3	13,3

4.3 Le champion

Pour 40% des entreprises, la direction a désigné un membre du personnel (que nous appellerons le champion) pour diriger la démarche de conception et de mise en oeuvre du modèle de CPA. Les détails relatifs à cette question se retrouvent ci-dessous, au tableau 4.23.

Aux fins de la présente recherche, la nomination d'un champion signifie que la direction a dégagé un membre du personnel de ses tâches régulières ou a engagé une personne spécifiquement pour le projet relatif à la conception et à la mise en oeuvre du modèle de CPA. Dans 60% des cas, le projet de CPA a été ajouté aux tâches régulières des personnes responsables. Soulignons que les entreprises qui ont mobilisé les services d'un champion ont toutes un volume d'affaires supérieur à 150 000 000\$ et appartiennent à différents secteurs d'activités.

Règle générale, les entreprises ne dédiaient qu'une seule personne au projet de CPA. Cependant, dans le cas des entreprises K et M, certains membres du personnel ont été dédiés entièrement au projet pendant environ 6 semaines. Pour chacune de ces entreprises, ces personnes ont même été déplacées physiquement et isolées dans une salle de conférence afin de favoriser un meilleur climat de travail.

Tableau 4.23 Nomination d'un champion de la CPA

	Oui	Non	Si oui, titre et niveau hiérarchique
A		X	Directeur des projets spéciaux
B		X	
C		X	
D	X		
E		X	
F		X	
G		X	Analyste/cadre intermédiaire
H		X	
I	X		
J		X	
K	X		Cadre intermédiaire
L	X		Cadre intermédiaire
M	X		Cadre intermédiaire
N	X		Cadre intermédiaire
O		X	
Total	6	9	
%	40,0	60,0	

4.4 Le consultant

Les entreprises rencontrées ont retenu les services d'un consultant dans une proportion de 80,0%, afin de les assister dans la conception et/ou la mise en oeuvre du modèle de CPA. Soulignons que les entreprises qui n'ont pas retenu les services d'un consultant ont un volume d'affaires variant entre 5 000 000\$ et 900 000 000\$ et qu'elles appartiennent à différents secteurs d'activités. Il n'est pas possible de les rattacher à une catégorie en particulier, que ce soit en fonction du chiffre d'affaires ou du secteur d'activité. Les détails relatifs à l'utilisation des services d'un consultant pour chacune des entreprises se retrouvent au tableau 4.24.

Tableau 4.24 Utilisation des services d'un consultant

	Oui	Non	Si oui, à quelle(s) étape(s)	
			Conception	Mise en oeuvre
A		X		
B	X		X	
C	X		X	
D	X		X	
E		X		
F	X		X	X
G	X		X	
H	X		X	X
I	X		X	X
J	X			X
K	X		X	
L		X		
M	X		X	
N	X		X	
O	X		X	
Total	12	3		
%	80,0	20,0		

Les proportions dans lesquelles les entreprises ont retenu les services du consultant relativement aux étapes de conception et de mise en oeuvre se retrouvent ci-dessous.

Tableau 4.25 L'intervention du consultant

	Entreprises	
	%	Nombre
Conception et mise en oeuvre	25,0	3
Conception seulement	66,7	8
Mise en oeuvre seulement	8,3	1

Le tableau 4.26 présente de façon détaillée le rôle du consultant auprès de chacune des entreprises et ce, pour la conception et la mise en oeuvre du modèle de CPA.

Parmi les éléments particuliers à chacune des entreprises, soulignons l'évolution du rôle du consultant pour l'entreprise F. Le consultant a assisté l'entreprise régulièrement dans la mise à jour du modèle. Au début de la démarche, le consultant était chargé de la conception et de la mise en oeuvre. Au fur et à mesure de la prise en charge du modèle par les usagers, son intervention se transforma en un rôle de conseiller auprès des responsables de l'entreprise.

Tableau 4.26 Le rôle du consultant

	Conception		Mise en oeuvre	
	Chargé	Conseiller	Chargé	Conseiller
B	X			
C	X			
D		X		
F	X		X	
G		X		
H		X		X
I	X			X
J			X	
K		X		
M		X		
N		X		
O	X			
Total	5	6	2	2
%	33,4	40,0	13,3	13,3

4.5 La durée de la démarche

On retrouve au tableau 4.27 les détails relatifs à la durée de la démarche de conception et de mise en oeuvre. Il a été impossible de présenter ces résultats séparément du fait de la difficulté pour les répondants de distinguer les durées spécifiques aux étapes de conception et de mise en oeuvre.

La plupart des répondants, soit 40,0%, ont déterminé entre 1 et 3 mois la durée de la conception et la mise en oeuvre du modèle de CPA. La majorité des répondants ont mentionné l'importance de l'investissement en termes de temps pour les entreprises.

Tableau 4.27 Durée de la démarche de conception et de mise en oeuvre

	De 1 à 3 mois	De 3 à 6 mois	De 6 à 9 mois	Plus de 12 mois
A				X
B			X	
C	X			
D		X		
E		X		
F	X			
G		X		
H		X		
I			X	
J		X		
K	X			
L			X	
M	X			
N	X			
O	X			
Total	6	5	3	1
%	40,0	33,3	20,0	6,7

4.6 Les problèmes rencontrés

Le tableau 4.28 présente des informations recueillies relativement aux problèmes rencontrés par les répondants au cours de la démarche de conception et de mise en oeuvre du modèle de CPA. Telles que le démontrent les informations présentées au tableau 4.28, les problèmes rencontrés par les entreprises sont variés et dépendent du contexte dans lequel évolue l'entreprise. Il est possible de constater que le manque de ressources, en temps ou en argent, pour la mise en oeuvre du système voulu semble être un problème s'appliquant à plusieurs entreprises.

Certains répondants ont mentionné des problèmes plus spécifiques:

Entreprise A:

«Un des principaux problèmes réside dans l'obligation de mettre à jour manuellement le système du fait des difficultés reliées à la pleine intégration. Il est par ailleurs, difficile d'obtenir certains coûts par activités: il est donc nécessaire de demeurer à un niveau d'analyse plus macro. Demande beaucoup de créativité pour trouver des données en termes d'activités. Il est difficile de trouver de l'information relative aux vrais inducteurs: il ne s'agit pas seulement d'identifier le facteur inducteur, il faut également recueillir des données relativement aussi à son comportement. Et finalement, il peut être difficile de corroborer la validité du système.»

Entreprises C et F:

«La démarche demande un investissement de temps important.»

Entreprise F:

«Ce n'est pas une comptabilité de comptables. C'est pourquoi il est de première importance de valider les informations sur les activités avec les gens qui connaissent le processus. C'est un changement de mentalité. Ce n'est pas un système facile à installer: il est important que le système d'information de l'entreprise ait atteint une certaine maturité.»

Entreprise H:

«Manque de soutien informatique.»

Entreprise H et L:

«Problème de communication entre les membres du personnel de la comptabilité et ceux de la production/opérations entre autres, au niveau de la notion de facteur inducteur.»

Entreprise J:

«Difficultés à vendre le concept au service du marketing.»

Entreprise N:

«Problème de détermination des produits dû à la complexité de la nature des affaires.»

Tableau 4.28 Les problèmes rencontrés

	Manque de ressources pour la mise en oeuvre du système voulu	«Vendre» le concept	Sélectionner les inducteurs de coût	Définir les activités	Cueillette de données opérationnelles	Rattacher les coûts aux activités de manière à refléter les origines réelles	Résistance à l'analyse: peur du contrôle
A					X		X
B	X					X	
C			X				
D							
E	X						
F	X						
G	X						X
H	X		X				
I	X						
J		X		X		X	
K		X					
L		X					
M		X					
N	X						
O					X		X
Total	6	4	2	3	2	2	3
%	40,0	26,7	13,3	20,0	13,3	13,3	20,0

5. L'INCIDENCE SUR L'ORGANISATION

Cette partie du chapitre a pour objectif de présenter les informations recueillies portant sur l'incidence de la démarche de conception et de mise en oeuvre du modèle de CPA sur les aspects financiers et humains de l'organisation.

5.1 Les résultats financiers

Trois aspects du niveau financier de l'entreprise ont été traités au cours de l'enquête: l'impact du modèle de CPA en tant qu'aide à la prise de décision sur les résultats financiers de l'entreprise, l'investissement initial (les coûts de conception et de mise en oeuvre) ainsi que les coûts annuels d'exploitation du système de CPA.

Tel que l'on peut le constater au tableau 4.29, 40,0% des répondants considèrent que l'utilisation du modèle de CPA en ce qui a trait à la prise de décision, a eu un impact significatif sur les résultats de l'entreprise. Certains répondants ont apporté des exemples de décisions qui ont eu un impact significatif sur les résultats financiers de l'entreprise. Mentionnons entre autres, la révision à la hausse des listes de prix de vente ainsi que la rationalisation de certains produits ou de certains processus.

Tableau 4.29 Incidence sur les résultats financiers de l'entreprise

	Oui	Non	Ne sait pas	Trop tôt pour le dire
A				X
B	X			
C		X		
D	X			
E			X	
F	X			
G		X		
H	X			
I			X	
J	X			
K				X
L				X
M	X			
N		X		
O				X
Total	6	3	2	4
%	40,0	20,0	13,3	26,7

5.2 Les coûts de conception et de mise en oeuvre

On retrouve au tableau 4.30 l'évaluation approximative par les répondants des coûts de conception et de mise en oeuvre du modèle de CPA. Ces coûts incluent les honoraires du consultant et le coût du logiciel s'il y a lieu ainsi que la quote-part du salaire des membres du personnel qui ont été entièrement dédiés au projet. Si le projet a été ajouté aux tâches régulières des personnes impliquées, le coût des salaires n'a pas été inclus parce que cette situation n'impliquait aucun coût additionnel pour l'entreprise.

Tableau 4.30 Les coûts de conception et de mise en oeuvre

En milliers de dollars (000\$)

	Entre 1-5	Entre 10-20	Entre 20-40	Plus de 40	N/A
A	X				
B					X
C	X				
D				X	
E	X				
F		X			
G	X				
H			X		
I		X			
J				X	
K		X			
L				X	
M				X	
N				X	
O					X
Total	4	3	1	5	2
%	26,7	20,0	6,7	33,3	13,3

5.3 Les coûts annuels d'exploitation

Le tableau 4.31 détaille le coût annuel d'exploitation du système de CPA pour chacune des entreprises rencontrées. Tel qu'il est possible de le constater, les coûts sont peu importants dans la plupart des cas.

Tableau 4.31 Les coûts annuels d'exploitation

En milliers de dollars (000\$)

	Moins de 20	Entre 20 et 50	N/A
A	X		
B			X
C			X
D	X		
E	X		
F	X		
G	X		
H	X		
I	X		
J	X		
K			X
L		X	
M			X
N	X		
O			X
Total	9	1	5
%	60,0	6,7	33,3

5.4 Le facteur humain

Une grande majorité des répondants, soit 60,0%, ont constaté une incidence sur le comportement des employés suite à la démarche de conception et de mise en oeuvre du modèle de CPA. Les détails relatifs à cette question se retrouvent au tableau 4.32 de même que les niveaux d'impacts ainsi que le degré hiérarchique des employés impliqués.

Certains répondants ont apporté des commentaires spécifiques:

- E: «La démarche a amené les employés à trouver des moyens pour vraiment mieux contrôler les coûts.»
- M: «La démarche a soulevé beaucoup d'excitation et d'enthousiasme de la part des employés. Il faut même quelque peu réfréner cet enthousiasme le temps de consolider les résultats produits par l'analyse. Cet enthousiasme est dû au fait que dans plusieurs cas, l'analyse par les activités a amené des confirmations aux employés de ce qu'ils pensaient. Malgré tout, il est nécessaire de gérer prudemment les résultats produits par le système.»
- N: «Certains employés ont réalisé le cheminement et l'intégration des coûts. Il ont ainsi développé une meilleure compréhension des coûts. Cela a été une prise de conscience de la part des employés.»

Tableau 4.32 Incidence sur le comportement des employés de l'entreprise

	Oui	Non	Trop tôt pour le dire	Degré hiérarchique	Démystification de la mécanique des coûts	Sensibilisation au contrôle des coûts	Meilleure connaissance et compréhension du processus opérationnel
A			X		X		
B		X				X	
C		X			X	X	
D	X			Directeurs d'usine et contremaîtres			
E	X			Directeurs d'usine	X		
F	X			Difficile à identifier			
G		X					
H			X				
I	X			Difficile à identifier			X
J	X			Contremaîtres		X	X
K	X			Gestionnaires		X	
L	X			Cadres intermédiaires		X	
M	X			Difficile à identifier	X	X	
N	X			Difficile à identifier	X	X	
O			X				
Total	9	3	3		4	7	2
%	60,0	20,0	20,0		44,4	77,7	22,2

6. LES RÉSULTATS

Cette dernière partie a pour objectif de présenter dans un premier temps, les informations recueillies relativement aux bénéfices que l'entreprise a retirés de la démarche de conception et de mise en oeuvre du modèle de CPA. Par la suite, sont présentés les résultats de l'évaluation posée par les répondants sur la même démarche. Finalement, afin de corroborer cette évaluation, nous retrouverons le tableau 4.36 qui porte sur la continuité du système de CPA.

6.1 Les bénéfices

Nous retrouvons au tableau 4.34 les données recueillies relativement aux bénéfices concrets retirés par les entreprises qui ont poursuivi une démarche de conception et de mise en oeuvre du modèle de CPA.

De façon plus marquée, dans une proportion de 53,3% et 40% respectivement, les répondants ont retiré de la démarche de conception et/ou de mise en oeuvre du modèle de CPA, de l'information sur les coûts en termes d'exactitude du calcul du coût de revient ainsi que de l'information sur l'origine des coûts.

Certains répondants ont mentionné des bénéfices plus spécifiques à leur entreprise:

F: «La démarche a apporté une méthode de travail pour comprendre le processus opérationnel. Ce fut également une prise de conscience au niveau des gestionnaires des disparités entre la production et la comptabilité.»

K: «L'approche a favorisé une meilleure connaissance du coût des activités.»

Tableau 4.33 Les bénéfices

	De l'information sur les coûts aux fins de l'établissement du prix des produits	Une plus grande exactitude de l'établissement de la rentabilité par produit ou par service	Un meilleur contrôle des coûts	Une meilleure idée de l'origine des coûts	Une incidence sur le comportement des employés	Une amélioration des mesures de rendement	Trop tôt pour le dire
A							X
B	X	X		X			
C	X	X	X	X		X	
D		X					
E		X		X			
F		X					
G		X					
H	X	X					
I	X	X					
J		X					
K		X					
L		X		X			
M		X	X	X			
N	X	X					
O							X
Total	5	8	2	6	2	1	2
%	33,3	53,3	13,3	40,0	13,3	6,7	13,3

H: «Suite à l'analyse par les activités, nous avons entrepris le réaménagement de l'usine. Ce fut également une aide à la prise de décision pour l'acquisition de machines.»

L: «La démarche nous a apporté des arguments afin de discuter avec le personnel des opérations pour l'application de concept de gestion. La démarche a également favorisé une meilleure consommation des ressources par les employés.»

N: «Les données produites par le modèle de CPA sont une information de qualité pour la gestion.»

6.2 L'évaluation de la démarche

Le tableau 4.35 présente l'évaluation du projet de CPA par les répondants. Comme il est possible de le constater à la lecture du tableau, l'évaluation est en majorité très favorable. Soixante pour cent des répondants ont accordé une évaluation de 9/10 au projet.

Les commentaires suivants ont été apportés afin de justifier certaines des évaluations les moins élevées:

A: «Nous avons toujours des doutes quant aux résultats produits par le système. L'expertise au niveau de l'approche par les activités est encore à développer: c'est une approche complexe.»

D: «Le concept par les activités est difficile à implanter dans un contexte désorganisé; c'est une approche qui est non-flexible.»

Tableau 4.34 Évaluation de la démarche

	7	8	9	10	Trop tôt pour le dire
A	X				
B			X		
C			X		
D	X				
E				X	
F			X		
G				X	
H		X			
I				X	
J				X	
K				X	
L	X				
M				X	
N		X			
O					X
Total	3	2	3	6	1
%	20,0	13,3	20,0	40,0	6,7

L: «Il est très difficile de trouver un logiciel adéquat.»

M: «Le concept n'est pas facile à apprendre. D'où la nécessité de retenir les employés impliqués.»

N: «La faiblesse du système est le problème de mise à jour. C'est une approche complexe qui demande de la compétence et du leadership afin de compléter la démarche. Il n'est pas toujours évident de savoir où l'on s'en va. C'est quelquefois difficile de garder les gens impliqués.»

6.3 La continuité de la démarche

Le tableau 4.36 présente les données traitant de la continuité de la démarche chez les différentes entreprises rencontrées. Comme il est possible de le constater, la plupart des répondants ont assuré la continuité du modèle de CPA ceci en termes d'utilisation des données produites ou de mise à jour du modèle.

Tableau 4.35 La continuité de la démarche

	Oui	Non	N/A	Si non pourquoi?
A	X			Changement de contrôle
B			X	
C	X			
D	X			
E	X			
F		X		
G	X			
H	X			
I	X			
J	X			
K	X			
L	X			
M	X			
N	X			
O			X	
Total	12	1	2	
%	80,0	6,7	13,3	

CHAPITRE 5 : SYNTHÈSE ET INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS

L'objet de la présente recherche a été d'effectuer une étude empirique afin de recueillir des données sur l'application pratique du concept de comptabilité par activités. La revue de littérature a permis d'approfondir la compréhension de ce concept et l'enquête effectuée auprès d'entreprises de différents secteurs d'activités a permis de rassembler des données sur l'application pratique de la comptabilité par activités.

Les informations recueillies lors des entrevues avec les répondants ont été présentées au chapitre précédent. Les résultats de ces entrevues touchent les cinq dimensions du concept faisant l'objet de la recherche, soit le modèle de CPA, l'information produite par le modèle de CPA, la démarche de conception et de mise en oeuvre, l'incidence sur l'organisation et finalement les résultats de la démarche.

L'objectif de ce chapitre est de présenter la synthèse ainsi que l'interprétation des résultats que l'on retrouve au chapitre précédent afin de s'assurer de leur compréhension. L'objet de ce chapitre est également de dégager, suite à l'analyse des résultats dans leur ensemble, des tendances et des liens entre les différentes informations recueillies lors des entrevues.

1. LE MODÈLE DE CPA

Les informations recueillies lors des entrevues avec les répondants ont permis d'identifier les objectifs ainsi que les principaux éléments des différents modèles de CPA. L'objet de cette partie du chapitre est de dégager une synthèse relativement aux objectifs initiaux ainsi qu'à la nature du modèle de CPA.

1.1 Les objectifs initiaux

Comme il a été possible de le constater au tableau 4.5 du chapitre portant sur les résultats, les données recueillies lors des entrevues démontrent que la plupart des entreprises avaient pour principal objectif lors de la conception du modèle de CPA, la détermination du coût de revient par produit ou par service. Ceci, afin d'obtenir une plus grande exactitude de l'établissement de la rentabilité des produits ou des services ou dans le but d'établir le coût des produits.

Ces données sont corroborées par les résultats des tableaux 4.6 et 4.7 du chapitre précédent, qui portent sur le système traditionnel de coût de revient de l'entreprise. La majorité des répondants, soit 60%, utilisaient une base de répartition établie en fonction du volume d'unités produites ou en fonction des heures de main-d'oeuvre directe.

Comme il est possible de le constater au tableau 4.7, la plupart des répondants, soit 53,1%, évaluaient comme partiellement exacte ou inexacte l'information produite par le système traditionnel de coût de revient. Les commentaires recueillis relativement à cette question démontrent que la base de répartition utilisée afin de répartir les frais généraux aux produits est problématique dans la plupart des cas, cette base correspondant au volume d'unités produites ou aux heures de main-d'oeuvre directe.

Ce constat portant sur l'exactitude de l'information produite par le système traditionnel témoigne de la cohérence des réponses recueillies relativement à l'objectif du modèle. Objectif pouvant être défini, rappelons-le, par la détermination d'une meilleure information sur les coûts en identifiant une base d'imputation plus adéquate aux fins du calcul du coût de revient du produit.

1.2 La nature du modèle de CPA

Tel qu'il est démontré au tableau 4.8 du chapitre portant sur les résultats, les répondants ont, dans une importante majorité, soit 73,3%, conçu le modèle de CPA en fonction d'une vision opérationnelle de l'entreprise. Par ailleurs, au tableau 4.10 du même chapitre, on peut constater que les répondants ont déterminé des facteurs inducteurs qui correspondent dans une proportion 46,7% pour les deux cas, à des outils d'imputation ou à des indicateurs de causalité.

Le tableau 5.1 présente la synthèse des résultats des tableaux 4.8 et 4.10:

Tableau 5.1 Les éléments du modèle de CPA

	Définition des activités		Nature des facteurs inducteurs	
	Vision opérationnelle	Vision fonctionnelle	Outil d'imputation	Indicateur de causalité
A	X			X
B	X			X
C	X			X
D	X			X
E		X	X	
F	X		X	
G	X		X	
H		X	X	
I		X	X	
J		X	X	
K	X		*	*
L	X		X	
M	X			X
N	X			X
O	X			X

* Le modèle de CPA est incomplet.

La revue de littérature a permis d'identifier deux modèles de CPA: un modèle dit de première génération (Turney, 1991), dont l'objectif est principalement de répartir des centres de coûts homogènes aux produits en utilisant des facteurs inducteurs qui correspondent à des bases de répartition non-arbitraires. Le deuxième modèle dit de deuxième génération (Turney, 1991), décrit un modèle dont l'objectif est de représenter les processus de l'entreprise à l'aide d'une analyse effectuée selon une vision opérationnelle et à l'aide de facteurs inducteurs qui correspondent à des indicateurs de causalité.

En considérant les résultats dans leur ensemble à l'aide du tableau 5.1, il est possible de distinguer des modèles qui correspondent aux caractéristiques de la première ou de la deuxième génération.

Les entreprises A, B, C, D, M, N, et O ont conçu un modèle de CPA qui est conforme au modèle de deuxième génération décrit ci-haut: le modèle conçu se rapporte à une vision opérationnelle de l'entreprise et les facteurs inducteurs correspondent véritablement à des indicateurs de causalité, ceux-ci étant en mesure d'expliquer le «pourquoi» de la variation de l'activité.

Les entreprises E, H, I et J ont conçu des modèles de CPA s'apparentant au modèle de première génération mentionné précédemment: le modèle conçu représente une vision fonctionnelle de l'entreprise et les facteurs inducteurs correspondent à des outils d'imputation.

Par ailleurs, les entreprises F, G et L ont conçu des modèles qui ne correspondent ni aux spécifications de la première génération ni aux particularités de la deuxième génération. Ce sont des modèles dont la conception a été effectuée selon une vision opérationnelle de l'entreprise mais dont les facteurs inducteurs correspondent à des outils d'imputation.

Nous pourrions expliquer ce phénomène par les hypothèses suivantes:

- 1) Il est possible qu'il y ait des failles dans la présente analyse et que la détermination de la notion d'activités et/ou de la nature des facteurs inducteurs soient erronées;
- 2) Il est possible que l'un et/ou l'autre des éléments suivants aient orienté la conception du modèle de CPA et plus particulièrement au niveau des facteurs inducteurs:

- L'objectif initial de conception du modèle de CPA n'était pas de comprendre le cheminement des coûts mais bien de répartir les coûts aux produits de façon plus exacte. Bien qu'ayant effectué une analyse détaillée des activités, l'objectif de répartir le coût des activités aux produits a orienté la détermination des facteurs inducteurs. Le but n'était pas de comprendre la cause des coûts mais bien de choisir une base de répartition adéquate.

- Les concepteurs du modèle ont rencontré des problèmes en termes de cueillette de données opérationnelles relativement aux facteurs inducteurs et l'accessibilité des données a été l'élément déterminant au niveau de la sélection. Ils ont par conséquent choisi des facteurs inducteurs correspondant à des outils d'imputation.

Bien que ces explications ne soient que des interprétations, elles sont cependant fondées sur certaines remarques faites par les répondants au cours des différentes rencontres. Ces hypothèses demanderaient néanmoins à être validées lors de recherches subséquentes portant sur la typologie des modèles de CPA ou sur les éléments pouvant orienter la conception d'un modèle de CPA.

2. L'INFORMATION PRODUITE PAR LE MODÈLE DE CPA

L'enquête effectuée auprès des entreprises a permis de recueillir plusieurs données relativement à l'information produite par le modèle de CPA. Notamment, le mode et la fréquence d'utilisation, le statut de l'information produite comparativement à l'information disponible antérieurement aux gestionnaires ainsi que le degré d'intégration aux principaux systèmes comptables de l'entreprise. La présente partie a pour objet d'approfondir la compréhension de l'utilisation par les entreprises du modèle de CPA.

2.1 Sommaire des résultats

Le tableau 5.2 présente un sommaire des principaux éléments se rapportant à l'utilisation de l'information produite par le modèle de CPA non seulement au niveau du mode d'utilisation de l'information mais également au chapitre de la fréquence d'utilisation, du statut et du degré d'intégration du modèle de CPA. Ces caractéristiques sont par la suite expliquées sommairement pour chacune des entreprises ayant fait l'objet de l'enquête.

Tableau 5.2 Sommaire des résultats portant sur l'information produite par le modèle de CPA

	Utilisation	Fréquence de l'utilisation	Statut	Degré d'intégration
A	Système de coût de revient par produit	*	Complète	Autonome
B	Analyse du coût de revient par service	**	Complète	Autonome
C	Système de coût de revient par produit	Ad hoc	Complète	Autonome
D	Système de coût de revient par produit	Périodique	Remplace	Part. intégré
E	Système de coût de revient par produit	Périodique	Remplace	Part. intégré
F	Analyse du coût de revient par produit	Périodique	Remplace	Autonome
G	Analyse du coût de revient par produit	Périodique	Remplace	Autonome
H	Analyse du coût de revient par produit	Ad hoc	Complète	Autonome
I	Système de coût de revient par produit	Périodique	Remplace	Part. intégré
J	Système de coût de revient par produit	Ad hoc	Remplace	Part. intégré
K	Analyse du coût des activités	*	Complète	Autonome
L	Analyse du coût de revient par produit	Périodique	Remplace	Autonome
M	Analyse du coût de revient par service	*	Complète	Autonome
N	Analyse du coût de revient par produit	Ad hoc	Remplace/complète	Autonome
O	Analyse du coût de revient par produit	*	Complète	Autonome

* Trop tôt pour se prononcer

** Les données produites par l'étude ne sont plus utilisées.

Entreprise A:

L'entreprise A utilise le modèle de CPA sous la forme d'un système de coût de revient exploité à l'aide d'un logiciel non relié aux banques de données de l'entreprise. Le logiciel est autonome du fait de la non flexibilité du système central. Celui-ci est géré par la société-mère. L'information produite par le système de CPA complète l'information produite par le système central et sert principalement à soutenir les discussions entourant la détermination de la stratégie de vente et la décision d'abandonner des lignes de produits. La fréquence d'utilisation de l'information produite par le modèle de CPA n'est pas encore déterminée.

Entreprise B:

L'entreprise B a élaboré un modèle de CPA aux fins d'une étude sur le coût de revient des services. Bien qu'ayant servi à des fins de planification stratégique, cette étude a été traitée en tant que complément d'information pour les gestionnaires et n'a plus été utilisée par la suite. Les raisons de cet abandon sont l'absence de personnel qualifié au sein de l'entreprise.

Entreprise C:

L'entreprise C utilise le modèle de CPA sous la forme d'un système de coût de revient exploité à l'aide d'un logiciel non relié aux principales banques de données de l'entreprise. Le système est autonome du fait des difficultés entourant la cueillette d'informations périodiques en termes d'activités: l'entrée et la cueillette de données sont effectuées manuellement. L'information produite par le système de CPA complète l'information produite par le système traditionnel et est utilisée au besoin, principalement pour des soumissions.

Entreprises D:

L'entreprise D utilise le modèle de CPA sous la forme d'un système de coût de revient exploité à l'aide d'un logiciel relié au Grand Livre. Pour ce faire, le concepteur du système a remanié la charte de comptes au Grand Livre. À la

différence des entreprises F, G et L, un seul modèle de CPA a été conçu. Ce système est considéré comme partiellement intégré parce que la consommation des ressources par les activités est traitée en temps réel. L'information produite par le système de CPA remplace l'information disponible antérieurement et est utilisée périodiquement.

Entreprise E:

L'entreprise E utilise le modèle de CPA sous la forme d'un système de coût de revient. Pour des fins de simplicité de traitement de l'information et dû à des contraintes de temps et d'argent, le concepteur du système a décidé de considérer comme activités du modèle de CPA, les centres de coûts préalablement déterminés au Grand Livre. Les facteurs inducteurs ont été déterminés en ayant pour objectif de déterminer un coût de revient plus exact. Le modèle est considéré comme étant partiellement intégré. L'information produite remplace l'information disponible antérieurement et est utilisée périodiquement.

Entreprises F, G et L:

Les entreprises F, G et L ont toutes trois les mêmes caractéristiques quant à l'utilisation de l'information produite par le modèle de CPA. Ces entreprises ont utilisé le modèle de CPA sous la forme d'une analyse du coût de revient par activités des centres de coûts préalablement déterminés au Grand Livre. Les concepteurs ont donc déterminé autant de modèles de CPA qu'il y avait de centres de coûts. Le résultat de cette analyse fut la détermination d'un nouveau taux de répartition de ces centres de coûts aux produits.

Le modèle de CPA est exploité à l'aide d'un logiciel non relié aux principales banques de données de l'entreprise. Ce modèle est mis à jour annuellement, lors de la période budgétaire. L'information produite par le modèle de CPA est néanmoins utilisée périodiquement, à chaque fois que les coûts accumulés dans le centre de coûts sont répartis aux produits, c'est-à-dire mensuellement. L'information produite

par le modèle de CPA remplace l'information disponible antérieurement, soit l'ancien taux d'imputation.

Entreprise H:

L'entreprise H a utilisé le modèle de CPA sous la forme d'une analyse du coût de revient des produits. Le modèle est exploité à l'aide d'un logiciel non relié aux principales banques de données de l'entreprise. L'information produite par le modèle de CPA complète l'information antérieurement disponible aux gestionnaires. Le modèle est principalement exploité par le directeur d'usine, au besoin. Celui-ci a utilisé les données produites pour entre autres décider du plan de réaménagement de son usine et de l'achat de certaines machines. En place depuis quelques mois, le modèle a déjà été révisé afin de tenir compte des changements effectués au processus.

Entreprise I et J:

Les entreprises I et J ont utilisé le modèle de CPA sous la forme d'un système de coût de revient. Le système est partiellement intégré c'est-à-dire que le modèle est exploité à l'aide d'un logiciel relié au Grand Livre. La consommation des ressources par les activités est donc traitée en temps réel. Les deux entreprises ont remanié la charte de comptes au Grand Livre et l'information produite par le système remplace l'information disponible antérieurement. L'entreprise I utilise l'information de façon périodique tandis que l'entreprise J l'utilise au besoin.

Entreprise K:

L'entreprise K a choisi de développer le modèle de CPA par phases successives. La phase «A» qui fait l'objet de la présente étude, consiste en l'analyse du coût des activités. Le modèle est exploité à l'aide d'un logiciel non relié aux principales banques de données de l'entreprise. L'information produite par le modèle complète l'information disponible antérieurement. La fréquence d'utilisation de cette information n'est pas encore déterminée.

Entreprise M:

L'entreprise M utilise les informations produites par le modèle de CPA sous la forme d'une analyse du coût de revient par services. Le modèle de l'entreprise M se distingue par un grand nombre d'activités et de facteurs inducteurs. Cette particularité est en conformité avec le désir des dirigeants d'obtenir une information très précise sur le processus. Le modèle est exploité à l'aide d'un logiciel non relié aux principales banques de données de l'entreprise. L'information produite complète l'information disponible antérieurement et la fréquence d'utilisation n'est pas déterminée.

Entreprise N:

L'entreprise N utilise le modèle de CPA sous la forme d'une analyse du coût de revient par produits. Le modèle est exploité à l'aide d'un logiciel non relié aux principales banques de données de l'entreprise. L'information produite par le modèle est utilisée au besoin, principalement à des fins stratégiques. Certaines informations produites par le modèle remplacent alors que d'autres complètent l'information disponible antérieurement.

Entreprise O:

L'entreprise O a élaboré un modèle de CPA aux fins d'une étude sur le coût de revient des produits. Le modèle a été conçu à l'aide d'un logiciel non relié aux principales banques de données de l'entreprise. Cette étude a été traitée en tant que complément d'information pour les gestionnaires. Cette entreprise évalue actuellement les possibilités de continuer ou non la démarche.

2.2 Le système de CPA

Les données recueillies auprès des entreprises ayant conçu et/ou mis en oeuvre un modèle de CPA ont permis de constater l'étendue des possibilités d'utilisation de cet outil de gestion.

Le terme «système de comptabilité par activités» est utilisé abondamment dans la revue de littérature et dans le langage populaire afin de désigner l'utilisation faite par les entreprises d'un modèle de CPA. La présente recherche a cependant permis de déterminer que ce n'est pas la majorité des entreprises recensées qui ont mis en oeuvre un authentique **système** de CPA.

Le lien commun entre les différentes entreprises rencontrées, qui correspond d'ailleurs à l'élément caractéristique de la population, est d'avoir conçu un modèle de CPA. Seule l'entreprise K dont le cheminement n'est pas complété fait exception à cette règle. Cette entreprise a néanmoins été conservée dans l'échantillon du fait du caractère intéressant des commentaires livrés par le répondant. Chacune des autres entreprises a utilisé le modèle de CPA sans que ce soit nécessairement sous la forme d'un **système** de CPA. L'utilisation du modèle a été déterminée selon les objectifs du modèle de CPA, selon les particularités et les contraintes du contexte organisationnel.

Le tableau 4.12 du chapitre portant sur les résultats présente de façon détaillée les formes diverses sous lesquelles ont été utilisées les données produites par le modèle de CPA. Notons que seulement 40,0% des répondants ont utilisé le modèle sous la forme d'un **système** de CPA par produit c'est-à-dire qu'un ensemble de procédures a été mis en place afin de recueillir, traiter, accumuler et distribuer des données relatives au modèle par les activités.

Plus de la moitié des répondants soit 53,3%, ont utilisé le modèle de CPA aux fins d'une analyse du coût de revient, la démarche ayant été limitée à la conception du modèle.

Un des résultats intéressant de cette recherche est d'avoir pu constater que des entreprises représentant 26,7% de l'échantillon, ont utilisé les résultats produits par le modèle afin de modifier la base de répartition des différents centres de coûts

du Grand Livre aux produits. Cette base de répartition est mise à jour annuellement, lors de la période budgétaire. Aucune donnée constituant le modèle de CPA n'est traitée dans l'intervalle. Le système de coût de revient de l'entreprise demeure tout à fait inchangé si ce n'est le taux d'imputation de ces centres de coûts aux produits. Les entreprises F, G et L ont retenu cette approche du fait de sa simplicité et parce qu'elle était cohérente avec l'objectif de base qui était la détermination d'une meilleure information sur les coûts à l'aide d'une base de répartition adéquate. Cependant, là encore, nous sommes loin du système de comptabilité par activités pleinement intégré.

Les résultats de cette recherche et plus particulièrement les données du tableau 5.2, nous amènent à constater la multitude de combinaisons possibles selon lesquelles il est possible d'utiliser le modèle de CPA. Cette constatation nous amène par le fait même à remettre en question l'appellation de «système» de comptabilité par activités, appellation utilisée couramment par les répondants.

Manifestement, les entreprises rencontrées n'utilisent pas les données produites à la façon d'un système comptable traditionnel, système visant principalement à reporter des coûts. (*reporting system* en anglais). Les entreprises ayant fait l'objet de l'enquête utilisent le modèle sous diverses formes (système ou analyse), selon différentes fréquences (*ad hoc* ou périodique), à divers degrés d'intégration et sans remplacer nécessairement l'information disponible habituellement aux gestionnaires par l'information produite par le modèle de CPA. Cette utilisation multiple et variée du modèle de CPA nous amène à considérer la comptabilité par activités beaucoup plus comme un outil de gestion offrant une flexibilité remarquable plutôt qu'à titre de système comptable traditionnel ayant pour objectif le report de coûts sur une base régulière.

2.3 L'intégration aux principaux systèmes comptables

Certains répondants étaient d'avis qu'il était beaucoup plus simple d'intégrer un modèle représentant une vision fonctionnelle de l'entreprise du fait d'une plus grande facilité à rattacher les activités à des centres de coûts ou de responsabilité du Grand Livre. Il semblerait plus difficile de rattacher les activités à des centres de coûts au Grand Livre pour un modèle opérationnel constitué presque essentiellement de données non-financières.

Ce commentaire trouve un écho au tableau 5.3 où il est démontré que trois des quatre entreprises qui ont conçu le modèle selon une vision fonctionnelle ont partiellement intégré leur modèle. Une seule entreprise, sur les onze qui ont conçu leur modèle selon une vision opérationnelle, a choisi d'intégrer partiellement le modèle de CPA. Notons que cette entreprise (l'entreprise D) a introduit la comptabilité par activités depuis deux ans et que le budget attribué au développement et à l'utilisation du modèle de CPA était considérable. Il est donc possible de supposer que cette entreprise, parvenue à un stade avancé au niveau de la maîtrise du concept et disposant de ressources importantes, était en bonne position afin d'entreprendre un processus d'intégration partielle du modèle.

Nous retrouvons au tableau 5.3 les résultats relatifs au mode de conception du modèle et au degré d'intégration.

Tableau 5.3 Conception du modèle de CPA et degré d'intégration

	Mode de conception	Degré d'intégration
A	Vision opérationnelle	Autonome
B	Vision opérationnelle	Autonome
C	Vision opérationnelle	Autonome
D	Vision opérationnelle	Partiellement intégré
E	Vision fonctionnelle	Partiellement intégré
F	Vision opérationnelle	Autonome
G	Vision opérationnelle	Autonome
H	Vision fonctionnelle	Autonome
I	Vision fonctionnelle	Partiellement intégré
J	Vision fonctionnelle	Partiellement intégré
K	Vision opérationnelle	Autonome
L	Vision opérationnelle	Autonome
M	Vision opérationnelle	Autonome
N	Vision opérationnelle	Autonome
O	Vision opérationnelle	Autonome

Mentionnons que les résultats de la présente recherche portant sur le degré d'intégration et sur le statut de l'information produite relativement à l'information disponible antérieurement aux gestionnaires, concordent avec les résultats d'une étude pancanadienne portant sur la CPA. Il ressort de cette étude que les systèmes de CPA complètent les systèmes traditionnels servant déjà à comptabiliser les coûts de revient. Selon cette même étude, il semblerait que pour la plupart des entreprises ayant répondu au questionnaire, les systèmes de CPA soient autonomes.²

² ENJEUX. (1993) La comptabilité par activités. La Société des Comptables en Management du Canada, Hamilton, page 30.

3. LA DÉMARCHE DE CONCEPTION ET DE MISE EN OEUVRE

Comme il a été possible de le constater dans le chapitre portant sur la revue de littérature, il y a peu de données disponibles sur la démarche de conception et de mise en oeuvre d'un système de CPA. Pour cette raison, les données recueillies au cours de cette présente recherche offrent des pistes de recherche afin de tracer un profil de démarche de conception et de mise en oeuvre de modèle de CPA. L'échantillon étant peu étendu, nous ne pouvons que déterminer des tendances à l'aide d'un sommaire des résultats portant sur la démarche poursuivie par les différentes entreprises. Par la suite, l'analyse portera sur les différents problèmes rencontrés par les répondants.

3.1 Sommaire des résultats

Le tableau 5.4 présente le sommaire des résultats portant sur la démarche de conception et de mise en oeuvre pour chacune des entreprises ayant fait l'objet de l'enquête.

Bien qu'il soit difficile de distinguer les coûts relatifs à chaque étape du processus de conception et de mise en oeuvre, il est néanmoins possible de poser une certaine appréciation des coûts totaux au regard de l'ensemble des différents aspects de la démarche, soit le projet-pilote, la mise en place d'une équipe de conception, l'affectation d'un champion, l'utilisation des services d'un consultant ou la durée de la démarche.

Notons que les données recueillies relativement à la présence d'un consultant au cours du processus sont quelque peu biaisées du fait que l'échantillon a été constitué en grande partie à l'aide de contacts fournis par des consultants. Il n'est donc pas possible de dégager de tendance significative sur la présence ou non d'un consultant au cours de la démarche de conception ou de mise en oeuvre.

Tableau 5.4 Sommaire des résultats portant sur la démarche de conception et de mise en oeuvre

	Projet-pilote	Équipe de conception		Champion	Consultant	Durée de la démarche	Coûts de conception et de mise en oeuvre (\$)
		Mise en place	Nombre de membres				
A	Non	Non	-	Non	Non	Plus de 12 mois	Entre 1 000 et 5 000
B	N/A	Non	-	Non	Oui	De 6 à 9 mois	N/A
C	Oui	Oui	2	Non	Oui	De 1 à 3 mois	Entre 1 000 et 5 000
D	Oui	Oui	3	Oui	Oui	De 3 à 6 mois	Plus de 40 000
E	Non	Oui	3	Non	Non	De 3 à 6 mois	Entre 1 000 et 5 000
F	Oui	Non	-	Non	Oui	De 1 à 3 mois	Entre 10 000 et 20 000
G	Oui	Non	-	Non	Oui	De 3 à 6 mois	Entre 1 000 et 5 000
H	Non	Oui	2	Non	Oui	De 3 à 6 mois	Entre 20 000 et 40 000
I	Non	Oui	4	Oui	Oui	De 6 à 9 mois	Entre 10 000 et 20 000
J	Oui	Non	-	Non	Oui	De 3 à 6 mois	Plus de 40 000
K	Oui	Oui	7	Oui	Oui	De 1 à 3 mois	Entre 10 000 et 20 000
L	Oui	Oui	6	Oui	Non	De 6 à 9 mois	Plus de 40 000
M	Oui	Oui	3	Oui	Oui	De 1 à 3 mois	Plus de 40 000
N	Oui	Oui	3	Oui	Oui	De 1 à 3 mois	Plus de 40 000
O	Oui	Non	-	Non	Oui	De 1 à 3 mois	N/A

3.2 Les problèmes rencontrés

Des problèmes sont apparus relativement à certains secteurs d'activités, notamment pour le secteur des services qui se caractérise principalement par l'intangibilité des extrants. Cette particularité nécessite l'emploi d'outils spécifiques de cueillette d'information aux fins de l'analyse des activités sur le terrain.

Les données recueillies ne permettent pas de dégager des tendances et encore moins de poser des affirmations du fait de la petite taille de l'échantillon. En effet, seulement 13,3% de l'échantillon était constitué d'entreprises provenant du secteur des services. Nous considérerons deux autres entreprises qui bien qu'étrangères à ce secteur d'activités, se caractérisent par des opérations qui se rapprochent sensiblement du secteur des services. Notons l'entreprise de vente au détail et une des entreprises du secteur manufacturier qui a étudié uniquement les activités des frais de vente et d'administration constitués du marketing, du service de l'ingénierie, du service des ventes, etc. Malgré l'handicap relié à la petite taille de l'échantillon, les informations recueillies offrent néanmoins des pistes de recherche intéressantes.

Peu de données opérationnelles sont habituellement disponibles chez l'entreprise de services du fait que les opérations sont exécutées en majeure partie par des personnes. Pour les entreprises faisant l'objet de la présente analyse, aucune n'utilisait de feuilles de temps afin d'obtenir des informations sur les activités des individus. Deux entreprises sur quatre ont procédé par questionnaire afin de recueillir des informations sur les activités. Dans un cas, le questionnaire s'est étendu sur 1 semaine et dans l'autre, sur 1 mois. Dans les deux cas, les répondants ont mentionné avoir expérimenté un phénomène de résistance au changement de la part des employés.

Les deux autres entreprises n'ont pas utilisé de questionnaire mais ont plutôt mis en place des équipes multidisciplinaires afin de faire l'analyse des activités. Aux dires des répondants, le phénomène de résistance au changement ne s'est pas manifesté. Soulignons que pour ces deux entreprises, les ressources disponibles pour le projet de comptabilité par activités étaient importantes, que ce soit en termes de temps ou d'argent.

4. L'INCIDENCE SUR L'ORGANISATION

4.1 Les résultats financiers

Il est à noter que le sous-ensemble des répondants ayant déclaré ne pas connaître l'impact de l'information produite par le modèle de CPA sur les résultats financiers ou qu'il était trop tôt pour le dire, correspond à des entreprises qui ont introduit la comptabilité par activités depuis moins d'un an.

Par ailleurs, bien qu'il aurait été intéressant de dégager des informations sur cet aspect, il est difficile d'établir un parallèle entre l'impact de l'information produite sur les résultats financiers et le mode de conception du modèle. Premièrement, du fait de la petite taille de l'échantillon et deuxièmement, du fait que deux entreprises sur quatre qui ont conçu leur modèle selon une vision fonctionnelle, ont déclaré ne pas savoir ou qu'il était trop tôt pour le dire.

Le tableau 5.5 présente la synthèse des informations recueillies portant sur l'impact de l'information produite par le modèle de CPA sur les résultats financiers, sur le moment de l'introduction du modèle et finalement sur le mode de conception retenu.

Tableau 5.5 Impact sur les résultats financiers

	Impact sur les résultats	Introduction du modèle	Mode de conception
A	Trop tôt pour le dire	Moins de 6 mois	Vision opérationnelle
B	Oui	Entre 12 et 24 mois	Vision opérationnelle
C	Non	Entre 12 et 24 mois	Vision opérationnelle
D	Oui	Entre 12 et 24 mois	Vision opérationnelle
E	Ne sait pas	Entre 6 et 12 mois	Vision fonctionnelle
F	Oui	Plus de 36 mois	Vision opérationnelle
G	Non	Entre 24 et 36 mois	Vision opérationnelle
H	Oui	Entre 6 et 12 mois	Vision fonctionnelle
I	Ne sait pas	Entre 12 et 24 mois	Vision fonctionnelle
J	Oui	Entre 24 et 36 mois	Vision fonctionnelle
K	Trop tôt pour le dire	Entre 6 et 12 mois	Vision opérationnelle
L	Trop tôt pour le dire	Moins de 6 mois	Vision opérationnelle
M	Oui	Moins de 6 mois	Vision opérationnelle
N	Non	Entre 6 et 12 mois	Vision opérationnelle
O	Trop tôt pour le dire	Moins de 6 mois	Vision opérationnelle

4.2 Les coûts annuels d'exploitation

Bien que les données relatives au coût annuel d'exploitation soient peu détaillées, le tableau 5.6 offre néanmoins la possibilité de poser une certaine estimation des coûts relativement au mode d'utilisation du modèle de CPA. Il est à souligner que les répondants ont mentionné de façon générale que les coûts de conception et de mise en oeuvre étaient habituellement très supérieurs aux coûts annuels d'exploitation. Il est cependant difficile, du fait des formes multiples d'utilisation (voir tableau 5.2), de dégager une tendance significative.

Tableau 5.6 Mode d'utilisation et coûts annuels d'exploitation

	Mode d'utilisation du modèle	Coûts annuels d'exploitation (\$)
A	Système de coût de revient par produit	Moins de 20 000
B	Analyse du coût de revient par service	N/A
C	Système de coût de revient par produit	N/A
D	Système de coût de revient par produit	Moins de 20 000
E	Système de coût de revient par produit	Moins de 20 000
F	Analyse du coût de revient par produit	Moins de 20 000
G	Analyse du coût de revient par produit	Moins de 20 000
H	Analyse du coût de revient par produit	Moins de 20 000
I	Système de coût de revient par produit	Moins de 20 000
J	Système de coût de revient par produit	Moins de 20 000
K	Analyse du coût des activités	N/A
L	Analyse du coût de revient par produit	Entre 20 000 et 50 000
M	Analyse du coût de revient par service	N/A
N	Analyse du coût de revient par produit	Moins de 20 000
O	Analyse du coût de revient par produit	N/A

5. LES RÉSULTATS

Il est intéressant de noter que malgré la diversité des modes de conception et de formes d'utilisation des modèles de CPA, les répondants se sont montrés satisfaits en grande majorité, soit 60,0% qui ont attribué une note de 9 ou 10 sur 10, d'avoir entrepris la démarche de conception et de mise en oeuvre d'un modèle de CPA. Le tableau 5.7 présente la synthèse des résultats portant sur le degré de satisfaction des répondants, le mode de conception et le mode d'utilisation.

Tableau 5.7 Synthèse des résultats portant sur le degré de satisfaction

	Degré de satisfaction (sur 10)	Mode de conception	Mode d'utilisation
A	7	Vision opérationnelle	Système de coût de revient
B	9	Vision opérationnelle	Analyse du coût de revient
C	9	Vision opérationnelle	Système de coût de revient
D	7	Vision opérationnelle	Système de coût de revient
E	10	Vision fonctionnelle	Système de coût de revient
F	9	Vision opérationnelle	Analyse du coût de revient
G	10	Vision opérationnelle	Analyse du coût de revient
H	8	Vision fonctionnelle	Analyse du coût de revient
I	10	Vision fonctionnelle	Système de coût de revient
J	10	Vision fonctionnelle	Système de coût de revient
K	10	Vision opérationnelle	Analyse du coût des activités
L	7	Vision opérationnelle	Analyse du coût de revient
M	10	Vision opérationnelle	Analyse du coût de revient
N	8	Vision opérationnelle	Analyse du coût de revient
O	N/A	Vision opérationnelle	Analyse du coût de revient

Les résultats de la présente recherche concordent également sur ce point avec l'étude pancanadienne sur la comptabilité par activités. Selon cette étude, il ressort que «Les systèmes de coûts de revient par activités semblent répondre aux attentes des entreprises».³

Par ailleurs, il est intéressant de constater que malgré la diversité des modèles ou de types d'utilisation, les bénéfices retirés par les entreprises n'ont pas été aussi variés que le laisse penser le tableau 4.34 du chapitre précédent. Cinquante-trois pour cent des répondants en ont retiré une information plus exacte de l'établissement de la rentabilité des produits ou des services tandis que 40,0% en ont retiré une meilleure idée de l'origine des coûts.

Les résultats de cette recherche nous permettent de constater que les répondants ont adapté, de façon plus que satisfaisante, le modèle de CPA à leurs besoins et aux contraintes propres à leur organisation. Ce constat démontre toute la flexibilité du modèle de CPA.

³ ENJEUX (1993) La comptabilité par activités. La Société des Comptables en Management du Canada, Hamilton. page 28.

CONCLUSION

Les informations recueillies et présentées au cours de cette recherche ont permis de dégager une perspective globale des différents éléments entourant l'application pratique de la comptabilité par activités au sein des entreprises québécoises.

Les principales conclusions de cette recherche toucheront plus particulièrement trois aspects de l'application pratique de la comptabilité par activités: l'objectif initial et le modèle de CPA, l'utilisation de l'information produite par le modèle et la démarche de conception et de mise en oeuvre.

L'objectif initial et le modèle de CPA

Une majorité des répondants avait pour objectif d'obtenir un calcul plus exact du coût de revient par produit soit aux fins de la détermination de la rentabilité ou aux fins de l'établissement du prix de vente. Cet objectif était motivé principalement par l'insatisfaction des répondants envers le système de coût de revient traditionnel.

Une infime partie des répondants avait pour objectif d'entreprendre une démarche visant à développer une meilleure gestion des coûts. Ces constatations nous amènent à conclure que les entreprises sont préoccupées bien plus par la détermination du coût de revient de leur produit que par la gestion des activités. Certaines des informations recueillies portant entre autres sur les problèmes rencontrés par les entreprises, proposent une explication à cet état de fait. Dans un premier temps, la majorité des entreprises ont mentionné la difficulté à obtenir des ressources suffisantes pour la conception et la mise en oeuvre du système voulu. Il aurait donc été difficile pour ces entreprises de concevoir un modèle suffisamment détaillé permettant de produire des informations pour gérer les activités.

Dans un deuxième temps, certains répondants ont fait état de la complexité du concept de comptabilité par activités ainsi que de la difficulté à recueillir des données en termes d'activités. Il est possible que ces difficultés aient eu une incidence sur l'orientation du modèle ainsi que sur son utilisation.

Au niveau de la conception du modèle, aucune des entreprises rencontrées n'établissait de centres de regroupements par activités sur la base d'un facteur inducteur. Les répondants ont plutôt déterminé dès le début de la conception, le niveau de détail recherché et ont défini les activités en fonction de ce niveau de détail. Différents auteurs recommandent de regrouper les activités pour des fins de simplicité et de facilité de traitement de l'information. Malgré les désavantages inhérents au fait de traiter un grand nombre d'activités, les répondants ont tous été satisfaits de l'information obtenue du modèle de CPA.

Par ailleurs, nous avons vu qu'il y avait deux types de facteurs inducteurs: des facteurs inducteurs - outils d'imputation et des facteurs inducteurs - indicateurs de causalité. Suivant leurs objectifs et leurs contraintes, les répondants ont choisi dans une même proportion, d'utiliser soit le premier ou le second type de facteur inducteur.

Il a été possible de constater que le modèle de CPA pouvait être conçu en fonction de différentes visions de l'entreprise: une vision fonctionnelle ou une vision opérationnelle. Le modèle dit «fonctionnel» possède, selon les répondants, des qualités pratiques en termes de traitement et de compréhension de l'information tandis que le modèle opérationnel semble offrir une information de qualité supérieure bien que des inconvénients majeurs soient reliés à la cueillette d'informations. Il faut souligner que le fait de tenter d'établir une typologie des modèles de CPA n'a pas pour objectif d'identifier les bons ou les mauvais modèles de CPA mais plutôt de déterminer toute l'étendue des possibilités offertes par cet outil de gestion.

En conclusion, compte tenu des différentes possibilités qui s'offrent au concepteur d'un modèle de CPA, il apparaît important de déterminer, dès le début de la démarche, l'objectif du modèle, d'en établir le mode d'utilisation ainsi que la nature des informations qui seront produites.

L'utilisation produite par le modèle de CPA

Les utilisations du modèle de CPA sont variées et adaptées aux besoins et contraintes des entreprises. Cette constatation confirme la comptabilité par activités au rang des outils de gestion dont la flexibilité remarquable offre aux gestionnaires de multiples possibilités. En tant qu'outil de gestion, la comptabilité par activités doit s'insérer dans un contexte organisationnel hors des contraintes créées par l'obligation de rendre compte aux actionnaires, aux institutions financières ou aux différents paliers de gouvernement.

Nous avons constaté que peu d'entreprises ont utilisé le modèle sous la forme d'un authentique système de comptabilité. Les informations recueillies ne permettent pas de déterminer s'il y a un lien entre le mode de conception (fonctionnel ou opérationnel) et l'utilisation de l'information produite par le modèle. Il est cependant possible de mentionner, à la lumière des informations recueillies, qu'il semble moins coûteux d'intégrer un modèle fonctionnel principalement à cause de l'accessibilité des données.

Certaines questions sont cependant demeurées sans réponses notamment en ce qui a trait à la notion de **système** de CPA. Nous avons vu que la majorité des entreprises avaient utilisé le modèle sous forme d'un outil d'analyse. Pour plusieurs répondants, l'intégration du modèle en tant que système ne justifiait pas l'investissement. D'autres répondants ne voyaient tout simplement pas le bien-fondé de l'intégration du modèle.

À la lumière de ces informations, doit-on réellement tenter de développer des modèles correspondant à des systèmes traditionnels de comptabilité (*reporting system*) ou doit-on plutôt considérer le modèle de CPA comme un outil de gestion, utilisé au besoin et dont les coûts relatifs à la pleine intégration sont injustifiés? Est-ce que les bénéfices reliés à l'intégration valent l'investissement? Les informations recueillies nous permettent d'affirmer que le système gagne en rapidité de traitement de l'information mais quand est-il de la précision et de la pertinence de l'information produite? Là aussi, dépendamment des objectifs, des contraintes et des ressources disponibles au concepteur du modèle, de multiples choix sont possibles.

La démarche de conception et de mise en oeuvre

Enfin, cette recherche a permis de recueillir des données relativement à la démarche de conception et de mise en oeuvre de modèle de CPA. Il ne semble pas y avoir de modèle-type de démarche. Chaque entreprise détermine son cheminement en fonction des ressources allouées au projet ainsi qu'en fonction des besoins d'information.

Par ailleurs et contrairement aux méthodes traditionnelles de coûts de revient, le modèle de CPA n'est définitivement pas un outil de gestion que le comptable conçoit seul dans son bureau. En effet, dans 80% des cas, le service de production a été impliqué au niveau de la conception du modèle de CPA, de concert avec le service de la comptabilité.

Ceci représente un changement important dans la perception du rôle du comptable par les individus oeuvrant au sein de l'entreprise. Pour cette raison, il est important que les différents intervenants comprennent que la présence du comptable n'a pas pour objectif de contrôler mais bien de recueillir de l'information.

À cette fin, l'équipe multidisciplinaire semble être le meilleur outil afin de gérer la résistance au changement bien que cela nécessite plus de temps (réunir toutes les personnes impliquées, expliquer le projet en détail, obtenir un consensus, etc.). Cependant et selon les informations recueillies, il semble que cette procédure réduise le phénomène de résistance au changement comparativement à l'utilisation du questionnaire, où des problèmes de résistances de la part des usagers ont été expérimentés dans plusieurs des cas.

La comptabilité par activités est un concept qui comble les attentes des entreprises. En effet, plus de 60% des répondants ont accordé une note de 9 ou 10 sur 10 sur la démarche au niveau de l'atteinte des objectifs fixés et plus de 80% des répondants ont continué la démarche malgré les problèmes rencontrés. Ces informations établissent la valeur du concept de CPA et justifient la poursuite des recherches dans ce domaine.

BIBLIOGRAPHIE

- ARCHIER, G. et SÉRIEYX, H. (1984) L'entreprise du 3e type. Paris: Éditions du Seuil, 213 pages.
- BAILEY, J. (1991) Implementation of ABC Systems by UK Companies. Management Accounting-London, 69 (2), 30-32.
- BERLANT, D., BROWNING, R. et FOSTER, G. (1990) How Hewlett-Packard Gets Numbers It Can Trust. Harvard Business Review, 68 (1), 178-183.
- BOISVERT, H. (1991) Le Contrôle de gestion: vers une pratique renouvelée. Montréal: Éditions du Renouveau Pédagogique, 278 pages.
- BOISVERT, H. (1993) Une ère nouvelle en comptabilité de gestion: la comptabilité par activités, Revue Gestion, 18 (2), 39-48.
- BOISVERT, H. (1993) De la comptabilité à la gestion par activités. Revue Gestion, 18 (4), 6-14.
- BOLWIJN, P.T., KUMPE, T. (1989) Manufacturing industries in the nineties. 2nd International Production Management Conference on "Management and New Production Systems", Fontainebleau, 83-107.
- BRAUSCH, J.M. (1992) Selling ABC. Management Accounting, 73 (8), 42-46.
- CAMPI, J. (1992) It's Not as Easy as ABC. Journal of Cost Management for Manufacturing Industry, 6 (2), 5-11.
- COOPER, R. (1991) Implementing an Activity-Based Cost System. Dans BRINKER, Barry J. Emerging Practices in Cost Management, Warren, Gorham & Lamont, Boston.
- COOPER, R. et KAPLAN, R.S. (1990) Measure Costs Right: Make the Right Decision. CPA Journal, 60 (2), 38-45.
- DRUMHELLER, H.K. Jr. (1993) Making Activity-Based Costing Practical. Journal of Cost Management for Manufacturing Industry, 21-27.
- EILER, R. et CAMPI, J.P. (1991) Implementing Activity-Based Costing at a Process Company. Dans BRINKER, Barry J. Emerging Practices in Cost Management, 1992 Edition, Warren, Gorham & Lamont, Boston.

- ENJEUX (1993) La comptabilité par activités. La Société des Comptables en Management du Canada, Hamilton, 52 pages.
- GIETZMANN, M. (1991) Implementing issues associated with the construction of an activity-based costing system in an engineering components manufacturer. Management Accounting Research, 2, 189-199.
- GRAWITZ, M. (1990) Méthodes des sciences sociales. Paris: Dalloz, 1140 pages.
- HAYES, R.H., WHEELWRIGHT, S.C. et CLARK, K.B. (1988) Dynamic Manufacturing - Creating the Learning Organization. New York: The Free Press, 429 pages.
- JOHNSON, H.T. (1992) Relevance Regained. New York: The Free Press, 288 pages.
- JOHNSON, H.T. et KAPLAN, R.S. (1987) The Rise and Fall of Management Accounting. Management Accounting, Jan., 22-30.
- KAPLAN, R.S. (1993) Research Opportunities in Management Accounting. Journal of Management Accounting Research, 5, Fall, 1-14.
- KLEINSORGE, I.K. et TANNER, R.D. (1991) Activity-Based Costing: Eight Questions to Answer Before You Implement. Journal of Cost Management for Manufacturing Industry, 5 (3), 84-88.
- KOONS, F.J. (1992) Introducing Activity-Based Costing into Manufacturing American Association of Cost Engineers Transactions, 2, T.4.1-T.4.4.
- LAUDON et LAUDON. (1991) Management Information Systems: A Contemporary Perspective. New York: McMillan Publishing, 940 pages.
- LEFEBVRE, L. et CÔTÉ, D. (1993) Analyse des activités d'une usine: Meubles ABC inc., La comptabilité par activités, où en sommes-nous?, colloque tenu le 22 avril 1993 à l'École des Hautes Études Commerciales de Montréal.
- LORINO, P. (1989) L'économiste et le manager. Paris: Éditions La Découverte, 228 pages.
- LORINO, P. (1991) Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités. Paris: Dunod Entreprise, 213 pages.

- MÉVELLEC, P. (1993) Cas Océ-Graphics. La comptabilité par activités, où en sommes-nous?, colloque tenu le 22 avril 1993 à l'École des Hautes Études Commerciales de Montréal.
- MÉVELLEC, P. (1991) Outils de gestion, la pertinence retrouvée. Paris: Éditions Malesherbes, 195 pages.
- NICHOLLS, B. (1992) ABC in the UK - A Status Report. Management Accounting-London, 70 (5), 22-23, 28.
- O'GUIN, M. (1990) Focus The Factory with Activity-Based Costing. Management Accounting, jan, 36-41.
- PRYOR, T.E. (1990) Designing Your New Cost System Is Simple (But Not Easy). Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, 3 (4), 43-47.
- QUIVY, R. et VAN CAMPENHOUDT, L. (1998) Manuel de recherche en sciences sociales, Paris: Dunod, 271 pages.
- ROTCH, W. (1990) Activity-Based Costing in Service Industries. Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, 4 (2), 4-14.
- SHARMAN, P. (1991) Méthode du coût de revient par activité élémentaire: mise à jour. CMA Magazine, 65 (6), 20-23.
- TURNEY, P.B.B. (1991) Common Cents The ABC Performance Breakthrough. Hillsboro: Cost Technology, 322 pages.

ANNEXES

ANNEXE A - QUESTIONNAIRE

QUESTIONNAIRE D'ENTREVUE

Identification de l'entreprise et du répondant:

Entreprise: _____**Adresse:** _____**Principal secteur d'activité économique:**

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Fabrication; | <input type="checkbox"/> Commerce de détail; |
| <input type="checkbox"/> Alimentation; | <input type="checkbox"/> Communications; |
| <input type="checkbox"/> Ressources naturelles; | <input type="checkbox"/> Énergies; |
| <input type="checkbox"/> Transports; | <input type="checkbox"/> Services. |

Nature des affaires: _____**Chiffre d'affaires:** _____**Nombre d'employés:** _____**Nom du répondant:** _____**Titre:** _____**Fonction:** _____

Commentaires. (Description générale des lieux, climat de l'entrevue, compréhension des questions, etc.).

LA COMPTABILITÉ PAR ACTIVITÉS

1) Depuis quand avez-vous introduit la comptabilité par activités dans votre entreprise?

- Depuis 6 mois;
- Entre 6 mois et 1 an;
- Entre 1 an et 2 ans;
- Entre 2 et 3 ans;
- Depuis plus de 3 ans.

2) Quelles sont les caractéristiques qui ont incité votre entreprise à mettre en application la comptabilité par activités?

- Une plus grande exactitude de l'information sur les coûts aux fins de l'établissement des prix des produits;
 - Une plus grande exactitude de l'établissement de la rentabilité
 - par produit;
 - par client;
 - par procédé;
 - par service;
 - Un meilleur contrôle des coûts;
 - Une meilleure idée de l'origine des coûts;
 - Une incidence sur le comportement des employés;
 - Une amélioration des mesures de rendement;
 - Une importance grandissante des frais généraux et de l'évolution de la structure des coûts;
 - Autres. (Veuillez préciser).
-
-

3) Avant d'introduire la comptabilité par activités, comment évaluiez-vous l'exactitude de l'information sur les coûts des produits ou services générée par votre système d'information comptable?

- Très exacte;
 - Assez exacte;
 - Un peu exacte;
 - Très inexacte;
 - Notre système comptable ne produisait aucune information sur les coûts des produits ou services.
-

4) Avant d'introduire la comptabilité par activités, quelle base d'imputation utilisiez-vous afin de répartir les frais généraux aux produits?

- En fonction du volume d'unités produites;
- En fonction des heures de main-d'oeuvre directe;
- En fonction des heures-machines;
- En fonction du total des dépenses directes;
- En fonction du total des ventes;
- Autres. (Veuillez préciser).

5) Suite à l'introduction de la comptabilité par activités, avez-vous modifié la base d'imputation utilisée afin de répartir les frais généraux aux produits?

- Oui;
- Non.

6) Si oui, a quel(s) niveau(x)?

7) La comptabilité par activités complète-t-elle ou remplace-t-elle le système traditionnel de comptabilité des coûts de revient de votre entreprise?

- Complète;
- Remplace.

LE SYSTÈME DE COÛTS DE REVIENT PAR ACTIVITÉS

8) Le système de coûts de revient par activités est-il utilisé de façon "ad hoc" ou périodique?

- Ad hoc;
- Périodique.

9) Le système de coûts de revient par activités est-il autonome ou intégré aux principaux systèmes comptables de votre entreprise?

- Autonome;
- Partiellement intégré aux principaux systèmes comptables;
- Pleinement intégré aux principaux systèmes comptables.

10) Quelles sont les raisons qui ont motivé votre choix d'intégrer ou de ne pas intégrer le système de coûts de revient par activités aux principaux systèmes comptables de votre entreprise? Cochez plus d'une réponse, s'il y a lieu.

- Des contraintes budgétaires;
 - Le désir de ne pas avoir deux systèmes;
 - L'absence de personnel qualifié pour exploiter le système;
 - La difficulté d'obtenir des informations périodiques sur le processus en termes d'activités;
 - Le nombre limité des usagers du système;
 - Autres. (Veuillez préciser).
-
-
-

11) Si votre système de comptabilité par activités est autonome, envisagez-vous de l'intégrer aux systèmes principaux comptables de votre entreprise?

- Oui, intégration complète;
- Oui, intégration partielle;
- Aucune intégration;
- Ne s'applique pas.

- 12) Quel est le nombre de centres de regroupement et d'inducteurs de coûts qui sont incorporés dans le système de coûts de revient par activités de votre entreprise?

Centres de regroupement Moins que 3;
 Entre 3 et 5;
 Entre 5 et 10;
 Entre 10 et 20;
 Entre 20 et 30;
 Plus de 30.

Inducteurs de coûts Moins que 3;
 Entre 3 et 5;
 Entre 5 et 10;
 Entre 10 et 20;
 Entre 20 et 30;
 Plus de 30.

- 13) Sur quelle(s) base(s) répartissez-vous les activités aux produits et services?

En fonction des inducteurs d'activités;
 En fonction de la main-d'oeuvre directe;
 En fonction de la matière première;
 En fonction du volume de production;
 En fonction des heures-machines;
 Autres. (Veuillez préciser).

14) Quels sont les facteurs inducteurs que vous utilisez?

- Nombre de mouvements de matériel;
- Nombre de composants;
- Nombre de fournisseurs;
- Nombre d'ordres d'achats;
- Nombre de lots;
- Nombre de changements de design;
- Nombre d'employés;
- Nombre de factures de ventes;
- Autres. (Veuillez préciser).

LA DÉMARCHE

15) Votre entreprise a-t-elle débuté la mise en application du système de coûts de revient par activités par un projet-pilote?

- Oui;
- Non.

16) Y-a-t-il eu mise en place d'une équipe de conception?

- Oui;
- Non.

17) Quel était le nombre de membres au sein de l'équipe de conception?

- 2;
- 3;
- 4;
- 5;
- 6;
- 7;
- 8;
- 9;
- 10;
- Plus de 10 membres.

18) Quelles sont les catégories de personnel qui ont collaboré à la conception du système de coûts de revient par activités?

- La haute direction;
 - La production;
 - Les ventes;
 - Le marketing;
 - La comptabilité;
 - Les systèmes informatiques;
 - Autres. (Veuillez préciser).
-
-

19) Y-a-t-il eu un membre de l'entreprise dédié entièrement à la conception et à la mise en oeuvre du système de coûts de revient par activités?

- Oui;
- Non.

20) Si oui, quel était le titre et le niveau hiérarchique de cette personne?

21) Avez-vous retenu les services d'un consultant?

- Oui;
- Non.

22) Si oui, à quelle(s) étape(s)?

- Pendant la conception;
- Pendant la mise en oeuvre;
- Pendant les deux premières étapes mentionnées précédemment.

23) Quel a été le rôle du consultant?

- Chargé de la conception et de la mise en oeuvre du système;
 - Conseiller auprès de l'équipe de conception;
 - Autres. (Veuillez préciser).
-
-

24) Quelle a été la durée de la conception et de la mise en oeuvre du système?

- | | |
|----------------|--|
| Conception | <input type="checkbox"/> Moins d'un mois; |
| | <input type="checkbox"/> Entre un et trois mois; |
| | <input type="checkbox"/> Entre trois et six mois; |
| | <input type="checkbox"/> Entre six et neuf mois; |
| | <input type="checkbox"/> Entre neuf et douze mois; |
| | <input type="checkbox"/> Plus de douze mois. |
| Mise en oeuvre | <input type="checkbox"/> Moins d'un mois; |
| | <input type="checkbox"/> Entre un et trois mois; |
| | <input type="checkbox"/> Entre trois et six mois; |
| | <input type="checkbox"/> Entre six et neuf mois; |
| | <input type="checkbox"/> Entre neuf et douze mois; |
| | <input type="checkbox"/> Plus de douze mois. |
-
-
-

L'IMPACT SUR L'ENTREPRISE

25) Croyez-vous que l'utilisation de la comptabilité par activités, en termes de système d'aide à la prise de décision, a eu un impact significatif sur les résultats financiers de l'entreprise?

- Oui;
- Non;
- Ne sait pas.

26) Est-ce que l'utilisation de la comptabilité par activités a eu un impact, en termes de comportement, sur les employés?

- Oui;
- Non;
- Ne sait pas.

27) Si oui, à quels niveaux?

28) Quels ont été les coûts d'implantation du système?

- Entre 1 000\$ et 5 000\$;
- Entre 5 000\$ et 10 000\$;
- Entre 10 000\$ et 20 000\$;
- Entre 20 000\$ et 40 000\$;
- Plus de 40 000\$.

29) Quels sont les coûts annuels d'exploitation du système?

- Moins de 20 000\$;
- Entre 20 000\$ et 50 000\$;
- Entre 50 000\$ et 75 000\$;
- Entre 75 000\$ et 100 000\$;
- Plus de 100 000\$.

LES RÉSULTATS

30) Sur une échelle de 1 à 10 (le chiffre 10 représentant la meilleure performance) comment qualifieriez-vous le succès du projet?

- | | |
|-----------------------------|------------------------------|
| <input type="checkbox"/> 1; | <input type="checkbox"/> 6; |
| <input type="checkbox"/> 2; | <input type="checkbox"/> 7; |
| <input type="checkbox"/> 3; | <input type="checkbox"/> 8; |
| <input type="checkbox"/> 4; | <input type="checkbox"/> 9; |
| <input type="checkbox"/> 5; | <input type="checkbox"/> 10. |

31) Le système de coûts de revient fonctionne-t-il toujours?

- Oui;
 Non.

Si non, veuillez donner les deux principaux motifs de son interruption.

32) Quelle a été l'incidence de l'adoption du système de coûts de revient par activités au sein de votre entreprise?

- Une plus grande exactitude de l'information sur les coûts aux fins de l'établissement des prix des produits;
 Une plus grande exactitude de l'établissement de la rentabilité
- par produit;
 - par client;
 - par procédé;
 - par service;

- Un meilleur contrôle des coûts;
- Une meilleure idée de l'origine des coûts;
- Une incidence sur le comportement des employés;
- Une amélioration des mesures de rendement;
- Trop tôt pour se prononcer;
- Autres. (Veuillez préciser).

33) Quels sont les problèmes, le cas échéant, qui sont survenus au moment de la conception et de la mise en oeuvre du système de coûts de revient par activités?

- Manque de ressources pour la mise en oeuvre du système voulu;
- Difficultés à "vendre" le concept
 - à la haute direction;
 - aux cadres intermédiaires;
 - aux comptables;
 - au personnel hiérarchique;
- Difficultés à sélectionner les inducteurs de coût;
- Difficultés à définir les activités;
- Difficultés à imputer les coûts aux activités de manière à refléter les origines réelles;
- Manque de soutien informatique;
- Autres. (Veuillez préciser).

ANNEXE B - LE MODÈLE D'ANALYSE

Annexe B - Le modèle d'analyse

C
O
N
C
E
P
TL'application pratique de la
comptabilité par activitésD
I
M
E
N
S
I
O
N
SLe modèle
de CPAL'information
produite par le
modèleLa démarche
de conception et
de mise en oeuvreL'incidence sur
l'organisationLes
résultatsI
N
D
I
C
A
T
E
U
R
S

• Les objectifs

• Les activités

• Les facteurs
inducteurs

• L'utilisation

• La fréquence
d'utilisation

• Le statut

• L'intégration

• La durée

• Les problèmes

• Le projet-
pilote

• L'équipe

• Le champion

• Le consultant

• Le facteur
humain• Les résultats
financiers• Les coûts de
conception• Les coûts
d'exploitation
du modèle• Les
bénéfices• L'évaluation
de la
démarche• La
continuité
de la
démarche